عــدد خــاص فى المحــاسبة

ردمد 1110-5453



المجلة العربية للإدارة

مجلة نصف سنوية محكمة متخصصة في التنمية الإدارية والعلوم الإجتماعية ذات العلاقة

المجلد الخامس والعشرون   العدد الثاني - ديسمبر (كانون أول)   2005



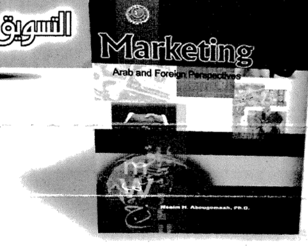
- الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية ودورها في قياس وتوزيع الثروة للمجتمع
- أثر تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي .. حالة الجزائر
- تسييس المعرفة المحاسبية ودوره في إصدار المعايير المحاسبية الدولية
- **Getting Ready for Economic Globalization Integration of the United Arab Emirates' Financial Accounting Practices With the International Accounting Standards (IASs): Progress and Prospects.**
- انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة

تصدرها : المنظمة العربية للتنمية الإدارية
جامعة الدول العربية
القاهرة - جمهورية مصر العربية

Marketing

Arab and Foreign Perspectives





تأليف : أ.د. نعيم حافظ أبو جمعه

أستاذ ورئيس قسم إدارة الأعمال

كلية التجارة - جامعة الأزهر - القاهرة

يستهدف هذا الكتاب القارئ العربي الذي يدرس التسويق أو يرغب في الإطلاع فيه باللغة الإنجليزية ، أو القارئ الأجنبي الذي يرغب في التعرف على واقع التسويق في الوطن العربي - سواء من الناحية الأكاديمية أو الممارسات الفعلية - وذلك بالمقارنة بمثيله بالدول الأجنبية ، وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية. وقد أعد هذا الكتاب لكي يستخدم كمرجع Textbook لمقرر (لمساق) أساسيات التسويق، وهو أحد المتطلبات الأساسية الذي يدرسه طلاب كليات الإدارة / التجارة بالوطن العربي، وبصرف النظر عن مجال تخصصهم الدقيق (إدارة - موارد بشرية - تمويل - إنتاج وعمليات ... الخ).

ويتناول الكتاب، والذي يقع في حوالي **628** صفحة، أساسيات ومبادئ التسويق وكيفية إدارته بشكل فعال، وذلك في ستة أبواب، يضم كل منها عدداً من الفصول ويبلغ عدد فصول الكتاب تسعة عشر فصلا. يختص الباب الأول بالمفاهيم والقضايا الأساسية في التسويق والبيئة التسويقية، ويضم ثلاثة فصول، يتناول الأول منها المفاهيم الأساسية، والثاني القضايا الأساسية، والثالث البيئة التسويقية. ويركز الباب الثاني على دراسة وتحليل سلوك العملاء، وينقسم إلى فصلين، يعرض الأول دراسة وتحليل سلوك العملاء من الأفراد، ويعرض الثاني دراسة وتحليل سلوك العملاء من المنظمات. أما الباب الثالث فيحتوى على فصلين يختص الأول منها ببحوث التسويق، أما الثاني فيتناول تجزئة السوق. ويلي ذلك الباب الرابع الذي يختص بالمزيج التسويقي، ويضم سبعة فصول، يتناول الأول والثاني والثالث منها عنصر المنتج، حيث يختص الفصل الأول بالمفاهيم الأساسية للمنتج، ويتناول الثاني تطوير وإدارة المنتجات، ويعرض الثالث للخدمة والمنظمة والفكرة باعتبارها أنواع من المنتجات، وذلك في ظل المفهوم الموسع للمنتج. ويلي ذلك الفصل الخاص بعنصر السعر، ثم فصلين عن الترويج - يتناول الأول المفاهيم الأساسية للترويج، ويتناول الثاني بالشرح المفصل الإعلان والترويج - أما الفصل الأخير فيتناول عنصر التوزيع. ويلي ذلك الباب الذي خصص لإدارة التسويق ، حيث يضم ثلاثة فصول يتناول الأول منها تخطيط النشاط التسويقي ، والثاني تنظيم التسويق، والثالث الرقابة على التسويق. وأخيراً، يأتي الباب الأخير الذي تم تخصيصه لموضوعات إضافية في التسويق ، ويضم فصلين، يتناول الأول منهما التسويق الدولي، ويتناول الثاني عدداً من الاتجاهات الحديثة في التسويق.

وقد تم إعداد كتيب للاختبارات Test Bank يضم أسئلة موضوعية (صواب / خطأ - أسئلة متعددة الإجابات) عن كل من الفصول التسعة عشر، يمكن لأستاذ المقرر الذي يستخدم هذا المؤلف أن يستعين به أو يستخدمه كما هو في الاختبارات التي يعدها، كما تم إعداد دليل للمحاضر Instructor's Manual تم إعداده على اسطوانة مدمجة CD باستخدام برنامج Power Point، ليسهل للمحاضر الاستعانة به عند عرض الموضوعات وتدريسها للطلاب.

وأخيراً، فإن الكتاب قد أعد خصيصا ليستخدم كمرجع Textbook في تدريس مقرر (مساق) أساسيات التسويق باللغة الإنجليزية في المعاهد والجامعات العربية التي تطرح هذا المقرر، ويدرس فيها باللغة الإنجليزية.



(وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

صدق الله العظيم



الرقم الدولي
المعياري للدورية
1110-5453

المجلة العربية للإدارة

مجلة نصف سنوية محكمة متخصصة في التنمية الإدارية والعلوم الإجتماعية ذات العلاقة
تصدرها المنظمة العربية للتنمية الإدارية

المجلد الخامس والعشرون　　العدد الثاني　　ديسمبر 2005



المجلة العربية للادارة

الاشتراكات

قيمة الإشتراك السنوى داخل وخارج جمهورية مصر العربية :

(شــامــلة أجــور الـبـريــد)

- (30 $) ثــلاثون دولاراً أمريكياً للأفـــراد.
- (50 $) خمسون دولاراً أمريكياً للمؤسسات.

تسدد بموجب شيك مصرفى بإسم «المنظمة العربية للتنمية الإدارية»
بكامل القيمة ، على أن يتحمل المشترك
العمولة البنكية المتعلقة بإصدار الشيك

المراسلات

توجـه باسـم :

رئيس تحرير المجلة العربية للإدارة

المنظمة العربية للتنمية الإدارية

ص.ب 2692 بريد الحرية

مصر الجديدة - جمهورية مصر العربية

هاتف : 2580006 (202) - فاكس : 4512799 (202)

e-mail: arado@arado.org.eg

www. arado.org.eg

المواد المنشورة في المجلة تعبر عن رأي أصحابها، ولا تعكس بالضرورة رأي المجلة أو سياسة المنظمة .

سياسات ومعايير النشر
في المجلة العربية للإدارة

سياسات النشر:

المجلة العربية للإدارة هي مجلة علمية محكّمة متخصصة في ميادين الإدارة، بما في ذلك التنمية الإدارية والإصلاح الإداري والحقول المرتبطة بها. وتهدف المجلة، التي تصدرها المنظمة العربية للتنمية الإدارية دوريًا، (صدر العدد الأول منها في عام 1977) إلى تنمية آفاق علمية جديدة للإدارة العربية، وتبادل المعرفة العلمية، وتعزيز وإبراز الاتجاهات الحديثة في الإدارة وتطبيقاتها، وإثراء تجاربها المعاصرة في المنطقة العربية. ويشمل الجمهور الموجهة له المجلة: أعضاء هيئات التدريس، والباحثين بالجامعات، ومراكز البحوث، ومؤسسات التنمية الإدارية، وخبراء ومستشاري الإدارة والتنمية الإدارية، والقيادات الإدارية العاملة في ميادين الإدارة في القطاع الحكومي، وقطاع الأعمال العام والخاص والمنظمات غير الحكومية.

وتتخذ البحوث والمقالات العلمية التي تنشرها المجلة واحدة من الصور التالية:

1- بحوث تجريبية Empirical تعتمد على بيانات مستقاة من واقع ميداني Field، أو تجريبي Experimental.

2- تحليل وتقييم مفاهيم أو أساليب وطرائق إدارية مستحدثة، مع بيان دلالاتها وآفاق وإمكانيات تطبيقها في العالم العربي.

3- تقييم ممارسات أو تجارب تطبيقية أو دراسة حالات عملية، باستخدام أساليب وأدوات المنهج العلمي ، مع بيان الدلالات والدروس المستفادة منها.

4- دراسات مقارنة لقضايا إدارية داخل الوطن العربي، أو بينه وبين مناطق أخرى من العالم.

5- تحليل وتقييم للأدبيات البحثية المعاصرة في الإدارة والتنمية الإدارية والإصلاح الإداري، واستخلاص دلالاتها واتجاهاتها، بما يفيد في تطوير البحوث والممارسات الإدارية والأوضاع المؤسسية في المنطقة العربية.

6- تطوير بناء نماذج / أو أطر نظرية تسهم في فهم واقع الإدارة العربية مع بيان الدلالات التطبيقية والعملية لهذه النماذج أو الأطر.

7- دراسة لقضايا منهجية في مناهج وأساليب وطرائق البحث الإداري، مع التطبيق على واقع الإدارة العربية.

كذلك، تسمح سياسات النشر في المجلة بنشر موضوعات قصيرة تأخـذ صـورة:

1- تعليقات أو ملاحظات علمية على بحوث ودراسات سبق نشرها في المجلة.

2- تلخيص وتقييم لإسهامات قدمت في مؤتمر أو ندوة علمية عقـدت داخل الوطـن العربي أو خارجـه.

3- عرض تحليلي تقييمي لكتب جديدة عربية أو عالمية.

4- ملخصات لرسائل علمية (ماجستير - دكتوراه)، تم مناقشتها وإجازتها.

التقدم ببحوث أو مقالات للنشر:

ينبغي التقيد بالشروط التالية عند التقدم ببحوث أو مقالات للنشر في المجلة:

1- ترسل البحوث والمقالات من ثلاث نسخ واضحة مطبوعة على الحاسب الآلي، على برنامج (Word 2000, IBM) ومرفق بها قرص مدمج C.D جاهز للطباعة، وتوجه إلى العنوان التالي:

رئيس تحرير المجلة العربية للإدارة

المنظمة العربية للتنمية الإدارية

ص.ب : 2692 بريد الحرية - الرمز البريدي 11736 - مصر الجديدة

القاهرة - جمهورية مصر العربية

أو على البريد الإلكتروني: alaasalm@arado.org.eg

2- تقبل البحوث المقدمة باللغات العربية أو الإنجليزية فقط.

3- ينبغي أن يرفق مع البحث أو المقالة إقرار على ورقة منفصلة موقعًا من المؤلف (المؤلفون) بأن البحث أو الدراسة المقدمة للنشر في المجلة العربية للإدارة لم تنشر من قبل، وأنه لن يتم تقديمها إلى أية جهة أخرى لحين انتهاء إجراءات التحكيم، أو انتهاء المدة القصوى (خمسة أشهر) المقررة لإعلام مؤلف البحث أو الدراسة بنتيجة التحكيم وقرار رئيس التحرير.

4- الاشتراطات الشكلية للبحوث والمقالات المقدمة للنشر:

ينبغي الالتزام بالاشتراطات الشكلية التالية في إعداد البحوث المقالات المقدمة للنشر:

1- **هيكل التقرير**، ينبغي أن يحوي تقرير البحث أو المقالة العناصر التالية:

- *صـفحة غلاف*، تتضمن عنوان البحث: واسم المؤلف، ووظيفته، واسم المؤسسة التي ينتمي إليها، وعنوانه الكامل: والهاتف، والفاكس والبريد الإلكتروني.
- *ملخص للبحث*، باللغتين ا لعربية والإنجليزية، فيمـا لا يتجاوز صفحـة واحـدة فقط (200 كلمة) كحد أقصى لكل منهما.
- *صلب التقرير* ويشمل:

–مقدمة تعرِّف بمحور البحث أو مشكلته وأهدافه.

–عرض تقييمي للأدبيات وحصيلة المعرفة العلمية المرتبطة بالبحث.

–الفروض أو المحاور أو التساؤلات.

–حدود البحث.

–مـنهج البحـث ويشمل بالنسبة للبحوث التجربة، المتغيرات، وحجم العينة وتكوينها وتصـميمها وطـريقة اختيار مفرداتها، والمقاييس المستخدمة وخصائصها، ووسائل جمـع البيانات، وأساليب التحليل الإحصائي للبيانات. أما بالنسبة للبحوث النظرية أو تلـك التي تقيم أدبيات بحثية والبحوث غير التجريبية عمومًا، فينبغي إيضاح الرحائز المنهجية أو التحليلية المستخدمة، والمصادر التي اعتمد عليها الباحث، وأدوات التقييم أو المقارنة أو التحليل.

–النتائج والمؤشرات المستخلصة أو حصيلة التقييم أو التحليل أو المقارنة، مع مقابلتها بنتائج بحوث سابقة وتقييم دلالاتها النظرية والتطبيقية.

–الهوامش: المراجع (المستخدمة والمذكورة في المتن فقط).

–الملاحق (في أضيق الحدود).

2- **حجـم الـتقرير**: ينبغـي أن لا يـزيد عدد صفحات صلب التقرير (بما في ذلك المراجع والملاحق بالنسبة للبحوث والمقالات الاعتيادية) عن 30 صفحة مطبوعة، وألا يزيد بالنسبة للتقارير القصيرة عن 8 صفحات مطبوعة.

3- **مواصــفات الطباعة** : ينبغي أن تكون الطباعة على ورق A4 ، وألا يزيد عدد ا لأسطر فــي الصــفحة الواحــدة عن 25 سطرًا، مع ترك مسافات خالية (4 سم) في أعلى وأسفل الصفحة وعلى جانبيها.

4- **طــباعة الجداول والأشكال:** ينبغي أن يكون لكل جدول أو شكل رقم مسلسل، وأن يعطي عنوانًا يعكس مضمونه على أن يطبع رقم الجدول أو الشكل وعنوانه في أعلى الجدول أو الشكل، وأن يشار في الأسفل إلى مصدره (أو مصادره) كاملة.

5- **الهوامش والمراجع:**

- يــتم تخصيص صفحة جديدة في نهاية الدراسة للهوامش مع مراعاة اختصار الهوامش إلى أقصى حد ممكن، ويتم تسلسل أرقامها حسب ترتيب ورودها في المتن.
- يّشار إلى جميع المراجع – العربية والأجنبية – ضمن البحث بالإشارة إلى اسم المؤلف الأخــير (العائلة). وسنة النشر ووضعها بين قوسين، مثلاً: (العلاق،1983) و(عابدين، وحبيــب،1987) و(Marshall.1984) و (Hansen & Messier, 1986). أما إذا كان هناك أكثر من اثنين من المؤلفين للبحث الواحد، فيشار إليهم هكذا:

  (محجوب وآخرون، 1983) و (Kaufman et al.,1986). وإذا كان هناك مصدران (أو أكثر) يُشار إليهما كالآتي:

  (القطان،1987؛ التويجري،1988) و (Ferris & Porac, 1984; Locke, 1989) وفــي حـــالات الاقتــبــاس يُشــار إلى الصفحـــة (أو الصفحات) المقتبـس منهـــا (العلاق، 50:1983) و (Marshall, 1984:50-53) .
- يجب أن لا تحتوي قائمة المراجع على أي مرجع لم تتم الإشارة إليه ضمن البحث.
- ترتب جميع المراجع في نهاية البحث، حسب الترتيب الهجائي لاسم المؤلف (العائلة) أو الهيئة أو عنوان المرجع إن لم يرد اسم المؤلف.
- تطبع المراجع العربية والمراجع الأجنبية على أوراق مستقلة بمسافة واحدة بين سطور المرجع الواحد ومسافتين بين مرجع وآخر.
- يجــب أن يــتم الالتزام عند ترتيب البيانات البيبليوجرافية لكل مرجع كما في الأمثلـــة التالية:

(أ) الكتــــب:

- الـــردادي، محمـــد بن مسلم. 2002. ***إدارة البنوك الإسلامية بعد عولمة أسواق المال***. القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
- تريســـي، ولـــيم ر. 1990. ***تصميم نظم التدريب والتطوير***. ترجمة سعد أحمد الجبالي. الرياض: معهد الإدارة العامة.
- Lipnack, Jessica. 1997. ***Virtual Teams: Across Space, Time, and Organization with Technology***. 2nd ed. New York: John Wiley.

(ب) فصل من الكتاب:

- عيســـى، ســـوار الذهب أحمد. 1987. "العوامل المؤثرة على إنتاجية العمل"، في : ***واقع معدلات إنتاجية العمل ووسائل تطويرها***. مكتب المتابعة، المنامة، البحرين: مجلس وزراء العمل والشئون الاجتماعية بالدول العربية الخليجية. ص ص: 11–29.
- Ayoubi, Zaki M.1986 . "Innovation and Management of Change in Public Enterprises in the Arab World". In: ***Administrative Reform in the Arab world: Readings***. edited by Nassir Al-Saiph, Amman: Arab Organization of Administrative Sciences. PP.313-329.

(ج) الدوريـــــات:

- زيدان، عمرو علاء الدين. 2001. "مراحل تطور الشركات الصناعية المصرية بين النمو والثبات". ***المجلة العربية للإدارة*** (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية). مج 22، ع 1. ص ص 39–94.
- PicklBagwell, Kyle & Robert W. Staiger. 1990. "A Theory of Managed Trade" ***The-American Economic Review***, Vol. 80. No. 4 (Sep.), PP. 770-795.

(د) أوراق المؤتمرات والندوات:

- بـــاطويح، محمـــد عمـــر. 2002. "البحـــث العلمـــي الجامعي ودوره في تنمية الموارد الاقتصـــادية: دراســـة نظـــرية تحليلية". ورقة مقدمة إلى ***المؤتمر العربي الثاني للبحوث الإدارية والنشر*** (2–3 أبريل). الشارقة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ص 310.

• Pickl, Viktor J. 1986. "The Ombudsman and Administrative Reforms". Paper presented to ***the Twentieth International Congress of Administrative Sciences,*** (6-10 Sept.) Amman, Jordan: Arab Organization of Administrative Science.

تحكيم البحوث والمقالات المقدمة للنشر:

يتم تقييم البحوث والمقالات المقدمة للنشر من قبل أساتذة وباحثين متخصصين ممن لهم رصيد متميز من الإنتاج البحثي والعلمي. وتخضع البحوث والمقالات المقدمة للنشر للإجراءات التالية بالترتيب:

1- الفحص والتقييم الأولي من قبل هيئة التحرير؛

2- التقييم السرّي بواسطة ثلاثة من المحكمين بالنسبة للبحوث والمقالات التي اجتازت الفحص والتقييم الأولى؛

3- تقرير صلاحية البحوث والمقالات في ضوء تقارير المحكمين وهيئة التحرير؛

4- إرسال تقارير المحكمين للمؤلف – ولا تعاد إليه البحوث أو المقالات الأصلية – ويتم إعلامه بنتيجة التحكيم وقرار هيئة التحرير خلال مدة أقصاها خمسة أشهر من تاريخ إشعاره من قبل هيئة التحرير بتسلم البحث أو المقالة المقدمة للنشر؛

5- في حالة قبول البحث أو المقالة للنشر يتم إعلام المؤلف بتاريخ وموعد النشر ويتم إهداؤه خمس نسخ من المجلة التي نشر بحثه فيها. وتتدرج قرارات هيئة التحرير بشأن البحث أو المقالة المقدمة للنشر تحت واحد من البدائل التالية :

- قبول غير مشروط للنشر؛
- قبول مبدئي للنشر مشروط بإجراء تعديلات شكلية أو موضوعية؛
- طلب إجراء تعديلات جوهرية مع إعادة التقدم بالبحث أو المقالة؛
- رفض النشر لأسباب شكلية أو موضوعية.

وتشمل معايير التقييم:

- قيمة البحث ومدى أصالته. والإسهام الذي يقدمه، علميًا وتطبيقيًا.
- منهج وأسلوب البحث.
- نتائج البحث.
- مدى مراعاة الأمانة العلمية وأعراف التوثيق الببليوجرافي.
- سلامة اللغة وأسلوب العرض المتبع.

محتويـــات العـــدد

افتتاحيـــة العـــدد

يشهد العالم العربي في الأعوام الأخيرة تطورًا ملحوظاً في مجال مهنة المحاسبة، خاصة بعد أن بــدأت بعــض المشكلات المعاصرة في الظهور على السطح بسبب اتساع دائرة أنشطة الوظائف المحاســبية بدخــول عصر تكنولوجيا المعلومات والتقنيات الحديثة، مثل شبكة الإنترنت والبرمجيات المتخصصـــة، وأيضاً بعد الدخول في عصر العولمة والتكتلات الاقتصادية واتفاقات الجات، وغيرها مـــن الـــتحديات. وقـــد أصـــبحت كـــل هذه العوامل تؤثر على أداء الاقتصاد العربي بصورة كبيرة وملحوظة.

وبدأت كثير من الدراسات والبحوث تهتم بدور المحاسب في الاقتصاد، وبدور الخدمات التي توفرها مهنة المحاسبة، وواجبات والتزامات المحاسب القانوني، والهيكل التنظيمي للهيئات المهنية في العـــالم العربي، والثقافة المحاسبية في العالم العربي، والمعايير المحاسبية، وممارسة مهنة المراجعة، وقوانين الضرائب في العالم العربي.

ولـــم تكـــن كـــل هذه التطورات في مجال مهنة المحاسبة بعيدة عن اهتمام ***المنظمة العربية للتنمـــية الإداريـــة***، فقـــد خصصت المنظمة في الأعوام الماضية عدد من مؤتمراتها لمناقشة مختلف القضايا التي تهم المحاسبين ومراقبي الحسابات من النواحي التطبيقية وعلى صعيد الممارسة " عملية". كمـــا أصدرت المنظمة عدد من الكتب التي تعالج القضية من النواحي الفكرية والنظرية. وقد اهتمت المـــنظمة أيضاً بالناحية المهنية حيث أنشأت المنظمة "وحدة الدبلومات والشهادات المهنية" التي تقدم أكـــثر من أربعين دبلومًا في مجال المحاسبة باللغة العربية، وأربعة وثلاثين دبلومًا باللغة الإنجليزية، بالإضـــافة إلـــى تأهيل المحاسبين العرب مهنيًا من خلال مساعدتهم في الحصول على شهادة "زمالة المحاسبين الماليين والإداريين الأمريكية *CMA / CFM*"، وشهادة "زمالة المحاسبين القانونيين *CPA*".

واســـتكمالاً لدور المنظمة في هذا المضمار، فقد خصصت ***المجلة العربية للإدارة*** هذا العدد الـــذي بيـــن أيديكم للمهتمين بعلوم المحاسبة – أكاديميين وممارسين – وقد احتوى العدد على خمسة بحـــوث متمـــيزة فـــي مجال المحاسبة، قدمها باحثون عرب من عدد من الدول العربية هي: الأردن والعـــراق والإمـــارات والبحرين والجزائر. ونستعرض فيما يلي البحوث المنشورة في هذا العدد من المجلة.

جاء البحث الأول بعنوان: ***الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية ودورها في قياس وتوزيع الثروة للمجتمع***، وهو بحث مشترك قدمه الأستاذ الدكتور رياض العبد الله، أستاذ المحاسبة بكلية إدارة

الأعمـــال بجامعة البحرين؛ والدكتور طلال الججاوي، أستاذ المحاسبة المشارك بكلية العلوم الإدارية والمالية بجامعة الإسراء الخاصة بالأردن.

ويُظهــر هذا البحث العلاقة المتداخلة بين الجوانب الاقتصادية والمعايير المحاسبية. وللبحث فــائدة كبــيرة في مجال الفكر المحاسبي، خاصة من منظور المحاسبة الدولية والتغيرات الاقتصادية الدولـــية ذات التأثـــير على الوضع المالي لكثير من الشركات. كما أن للبحث قيمة كبيرة في توجيه النظر إلى العلاقة القديمة / الجديدة بين المعايير المحاسبية والأبعاد الاقتصادية في المجتمعين المحلي والدولـــي، وما أسفرت عنه أحكام الشركات متعددة الجنسية في إعادة توزيع الثروة. وكل هذا جدير بدعــوة أصـــحاب المهنة من المحاسبين إلى ضرورة استمرار البحث في تطوير معايير مهنتهم. وقد اتبع الباحثان المدخلين الاستقرائي والاستنتاجي بكفاءة عالية في رصد وتحليل الظاهرة وأبعادها. وقد جــاءت نــتائج البحــث فـــي شكل تجميعي ينم عن خصب تفكير الباحثين في مجال التحليل للأبعاد المتداخلة للجوانب المالية وما يتفق منها مع جوانب محاسبية واقتصادية.

أمـــا البحث الثاني فكان بعنوان: ***انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة***، وقدمـــه الدكـــتور ظاهـــر القشي، رئيس قسم المحاسبة بجامعة الإسراء الخاصة بالأردن. وهو بحث وصـــفي يتناول موضوع هام، يهدف إلى دراسة وتحليل الأسباب التي أدت إلى انهيار شركة "إنرون للطاقـــة" وشـــركة "أرثـــر أندرسون لتدقيق الحسابات"، وانعكاسات وسلبيات ذلك الانهيار على مهنة المحاســبة التي تتأثر وتؤثر في البيئة المحيطة، والاستفادة من ذلك في حماية الاقتصاد الأردني الذي لا يعـــتمد سياسات محاسبية خاصة به، ولكنه يعتمد في المقام الأول على سياسات محاسبية خرجيـة، ومن ضمنها معايير المحاسبة الدولية.

ويوجـــه البحـــث الاهـــتمام إلى ضرورة تطوير قواعد سلوك وآداب مهنة المحاسبة، وأيضاً تطوير معايير المحاسبة والمراجعة بما يحقق قدرًا أكبر من الانضباط و"الحوكمة".

أمـــا البحـــث الثالـــث فكـــان بعنوان: ***تسييس المعرفة المحاسبية ودوره في إصدار المعايير المحاسبية الدولية***، وقدمه الدكتور عصام فهد العربيد، أستاذ المحاسبة المشارك بكلية الاقتصاد والعلوم الإداريـــة بجامعـــة الزيـــتونة الأردنـــية. وهو بحث وصفي تحليلي، يبين مدى الارتباط بين الأطراف السياســـية والمعرفة المحاسبية من جهة، وعملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى. وقد تم إثبات هذه الفرضية من خلال دراسة حالة الولايات المتحدة الأمريكية، ودور الأطراف السياسية فيها في التأثير على "FASB"، والتأثير غير المباشر على "IASC" لجنة معايير المحاسبة الدولية.

وتتجسد أهمية البحث في أنه يسلط الضوء على قصور المناهج التقليدية المستخدمة في المحاسبة في إظهار التداخل بين الأبعاد السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وضرورة استخدام مناهج جديدة، مثل المنهج التفسيري، أو المنهج النقدي، لإثبات وجود علاقة بين السياسة والمحاسبة، وإظهار كيفية تسيير المعرفة المحاسبية، ودورها في إصدار المعايير المحاسبية من خلال دراسة حالة الولايات المتحدة الأمريكية.

وجاء البحث الرابع بعنوان: ***أثر تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي: حالة الجزائر***، وهو بحث مشترك، قدمه الدكتور صديقي مسعود، والدكتور بن بلغيث مداني، من جامعة ورقلة بالجزائر. ويتناول البحث موضوعًا هامًا عن قياس أثر تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي للمنشآت الجزائرية. وترجع أهمية البحث إلى تناوله موضوع هام وحيوي، هو مدى تكامل أداء المراجع سواء الداخلي أو الخارجي (مراقب الحسابات)، وتأثير ذلك على إحكام الضبط والرقابة على العمليات في المنشآت، لصالح سلامة المخرجات التي تعرض على من يهمه الأمر، وهو ما يمثل أحد المحاور الفكرية، كما يعد أيضاً أحد متطلبات فعالية عملية المراجعة في التطبيق العملي.

والحقيقة أن هناك ندرة في التناول البحثي لهذا المجال. وقد أضاف الباحثان أهمية على بحثهما بإجرائهما دراسة ميدانية موجهة إلى فئة مراقبي الحسابات في الجزائر، وهو ما انعكس إيجابيًا على نتائج البحث التطبيقية.

أما البحث الخامس وهو مقدم باللغة الإنجليزية، وهو بعنوان:

Getting Ready for Economic Globalization: Integration of the UAE Financial Accounting Practices with the International Accounting Standards (IASs) : Progress and Prospects.

وقدمه الدكتور الخضر علي موسى فرح، أستاذ المحاسبة المشارك بكلية إدارة الأعمال بجامعة عجمان للعلوم والتكنولوجيا بدولة الإمارات.

ويمثل هذا البحث أهمية كبيرة للشركات – خاصة كبيرة الحجم – في سوق دولة الإمارات العربية المتحدة، حيث تناول البحث عملية توفيق أوضاع الشركات المسجلة بالبورصة بما يتفق والمعايير الدولية للإفصاح المالي "IFRSs" وكذلك معايير المحاسبة الدولية. وقد اعتمد البحث المنهج الاستقرائي، الذي تمكن الباحث من خلاله من التوصل إلى تصور عام لجوانب التطبيق العملي، كما توصل البحث إلى نتائج أساسية أهمها تبين وجود زيادة مستمرة في عدد الشركات بدولة الإمارات،

والتي تهتم بتوفيق أوضاعها مع متطلبات المعايير الدولية للإفصاح المالي، لما تحققه هذه المعايير من منـــافع عديـــدة لهذه الشركات. كما خلص البحث إلى أهمية إجراء بعض التعديلات بواسطة مديري الشركات لتتفق وهذه المعايير.

وأخيرًا نأمل أن تجدوا في هذا العدد من المجلة العربية للإدارة ما يفيدكم، سواء على مستوى البحث العلمي الأكاديمي أو على مستوى الممارسة العملية.

رئيـــس التحـــريـــر

أ.د. محمد بن إبراهيم التويجري

الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية ودورها في قياس وتوزيع الثروة للمجتمع*

أ.د. رياض العبد الله
أستاذ المحاسبة
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
جامعة اليرموك – الأردن

د. طلال الججاوي
أستاذ المحاسبة المشارك
كلية العلوم الإدارية والمالية
جامعة الإسراء – الأردن

ملخص:

لكل مجتمع اقتصادي نشاط وسلوك سواء أكان على المستوى العالمي (Global Economic) أم على مستوى البلد (Macro Economic) أم على مستوى الشركة (Micro Economic). وعموماً يتطلب قياس السلوك الاقتصادي والمحاسبة لكل هذه المستويات وجود أداة القياس والمعايير المحاسبية على وجه الخصوص تمثل لقياس هذا السلوك وبالتالي فإن دقة القياس تنعكس في النهاية على نتيجة القياس (الربح / الخسارة)، وهذه النتيجة مؤشر على السلوك الاقتصادي الإيجابي أو السلبي، وفي الوقت نفسه تمثل النتيجة ثروة تكون محور صراع الأطراف الاجتماعية، لذا فإن المعايير المحاسبية تتحكم في قياس هذه الثروة وتوزيعها على المجتمع، وهذه هي الأبعاد الاقتصادية التي يناقشها البحث.

وقد سار البحث من خلال فرضية أساسية، نصت على وجود دور مهم للمعايير المحاسبية في قياس وتوزيع الثروة بين أفراد المجتمع، ولأجل التصدي لمحور الصراع الاجتماعي والطبقي (الثروة) التي مثلت مشكلة البحث.

وقد تم إجراء البحث من خلال استبانة تم توزيعها على (76) مفردة إحصائية من أساتذة الجامعات والمحاسبين القانونيين تضمنت 15 سؤالاً جسدت الأبعاد الاقتصادية ودور المعايير في قياس وتوزيع الثروة. وقد خلص البحث إلى وجود هذه الأبعاد الاقتصادية وإلى تأثيرها في السلوك الاقتصادي، وأن المعايير المحاسبية الدولية هي جزء من العولمة، وأن هذه المعايير هي واحدة من آليات أو وسائل إدارة الاقتصاد العالمي الذي تنفذه الشركات الكونية.

* تم تسلم هذا البحث في أكتوبر 2004، وتم قبوله للنشر في يناير 2005.

مقدمـــة:

الرأسمالية هي التي كونت الأرباح، والأرباح هي التي كونت الرأسمالية، والمحاسبة أسهمت بشـكل فـاعل فـي تكويـن الاثنتيـن، إذ يتجسد دورها من خلال توجيه وقياس وترشيد الأنشطة الاقتصادية، وما يتبع ذلك من توزيع للثروة بين أفراد المجتمع، ثم إعادة توزيعها، ويتناول هذا البحث الجانب المهم من العلاقة بين الاقتصاد والمحاسبة.

مشكلة البحـث:

تـتعلق مشكلة البحث أساساً بالثروة الاقتصادية للمجتمع وآلية قياس وتوزيع هذه الثروة بين أفـراد المجـتمع ودور المعايـير المحاسبية فيها؛ لكونها تشكل مسطرة للسلوك الاقتصادي لوحدات الأعمال.

أهميـــة البحـث:

تتجسـد أهمـية البحث من خلال كونه الأول – كما نعتقد – في العراق وفي الوطن العربي الذي يلفت الانتباه إلى مسألة جوهرية، وهي دور المعايير المحاسبية في قياس وتوزيع الثروة، وإعادة توزيعها بين أفراد المجتمع وما يرافق ذلك على مستوى الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

هـدف البحـث:

يهدف البحث إلى الآتي:

1- لفت الانتباه إلى الدور المهم للمعايير المحاسبية في قياس الثروة وتوزيعها.
2- بيان الكيفية التي تؤدي بها المعايير المحاسبية هذا الدور.
3- انعكاس النتائج على الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.
4- الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية على المستوى الدولي.

فرضية البحـث:

يحاول البحث اختبار فرضية مهمة، وهي أن للمعايير المحاسبية دوراً مهماً في قياس وتوزيع الثروة بين أفراد المجتمع وما ينجم عن ذلك.

حـدود البحـث:

تشكل الحدود الدولية الحدود الواسعة للبحث، بينما تشكل البيئة الوطنية حدوده الضيقة.

منهجية البحـــث:

تـــم توظيف المدخل الاستقرائي لدراسة الأبعاد الاقتصادية على المستوى الدولي والوطني ثم وظــف المدخــل الاســتنتاجي لإبــراز نتائج الأبعاد الاقتصادية وانعكاساتها على المستوى الوطني والدولـــي، كمـــا استخدمت استبانة لـــ 76 فرداً مع إجراء التحليل الإحصائي للنتائج بواسطة برنامج SPSS فضلاً عن استخدام المتوسطات والأهمية النسبية.

عينـــة البحـــث:

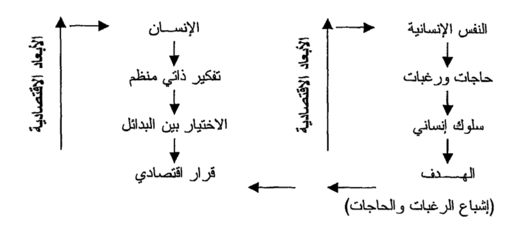
تـــتكون عيـــنة البحث من 76 فرداً من أساتذة الجامعات والمحاسبين القانونيون تضمنت 15 سؤالاً جسدت الأبعاد الاقتصادية ودور المعايير في قياس وتوزيع الثروة.

الأبعـــاد الاقتصادية Economic Dimensions:

الاقتصـــاد مرتـــبط بالحياة بل هو عصب الحياة المهم، ومعروف أن الاقتصاد يهتم بالإنتاج والتوزيع والتبادل والاستهلاك على المستوى الوطني والإقليمي والدولي، وفي عصر التسعينيات وما بعـــده، ركـــزت الـــدول الصناعية المتقدمة اهتماماتها الكلية على عولمة الاقتصاد، فأصبحت الأبعاد الاقتصادية عالمية التوجه، ومن هذا المنطلق لابد أن يحدث تنافس اقتصادي عالمي بسبب الندرة وما يرتبط بها من جهة وضخامة الإنتاج واستيعاب الأسواق والميل نحو الرفاهية عالية المستوى وعقيدة البقاء التي تحكم كل ذلك.

نظرية الفــرد الاقتصادية Economic Theory of the Individual:

يمكن تجسيد نظرية الفرد الاقتصادية بالآتي:



إذ إن تكويــن الإنســـان الســيكولوجي يتطلــب حاجـــات حياتــية ورغـــبات نفسية. ولكي يلبــي هــذه الحاجـــات والرغـــبات فعلـــيه أن يقوم بسلوك أو نشاط إنساني معين يهدف من ورائه إلـــى إشـــباع هـــذه الحاجـــات والرغـــبات، ذلــك أن الســـؤال المـــلازم للحـــياة، هو: لماذا يعمل الإنسان؟

ومن جهة أخرى فإن الإنسان يتصرف بعقلانية ورشد، والتصرف العقلاني الرشيد هو تفكير منظم، وهذا التفكير المنظم يقود إلى الاختيار بين البدائل المتاحة، وعند اختيار أحدها، يكون قد حصل قـــرار اقتصـــادي، وبمـــا أن البشر يتصرفون في ضوء مصالحهم الذاتية، ويعملون من أجل تعظيم منفعتهم Maximization of Utility فان كل تصرف أو سلوك يقوم به الإنسان له أبعاد اقتصادية، وبهـــذا الصـــدد يقول (Bedford, 1965: 24) إن الحصول على الدخل هو القوة المحركة الأساسية للنشاط الإنساني.

ونظـــرية الفـــرد الاقتصادية ترتبط بنظرية الشركة، بل أن جذور نظرية الشركة هي نظرية الفـــرد الاقتصـــادية، وتتمـــثل في أهداف الأفراد المستثمرين، وفيمن لهم مصلحة في الشركة، وكلتا النظريتين كما يقول (Kieso & Wygandt, 1995: 8) يجب أن تسبق تطوير أي نظرية محاسبية جـــيدة أو (معايير محاسبية)، وأن النظرية المحاسبية تطورت لمواجهة الحاجات والتأثيرات المتغيرة، وسيتم مناقشة المعايير المحاسبية في الجزء الآتي.

المعايير المحاسبية[1] Accounting Standards:

اتصـــالا بما سبق، وبما أن الإنسان يسعى دائماً إلى استمرار تعظيم منفعته فإنه بحاجة دائمة ومـــتجددة للبحـــث عـــن أســـباب هذا الاستمرار وعوامله في تعظيم المنفعة، ومن هذا فانه يلجأ إلى المعايير المحاسبية كمدخل في هذا الاتجاه، والآن لنرى ما هي المعايير؟ ولماذا تستخدم؟ ومس يقوم بوضعها؟ ولمصلحة من؟ وهذا ما ستتم الإجابة عنه.

يقول (Edey, 1977: 294): إن المعيار هو أفضل طريقة لعمل شيء ما (The best way to do something) وإذا كـــان جـــيداً فإنـــه يسرع من عملية الاتصال وهذا يجنب شرح الطرق وتفســـيرها في كل مرة، والمعيار يقوم بذلك إلى المدى الذي نقبله ونستخدمه، لكن السؤال المهم هو: هـــل يجـــب أن تحصل معايير محاسبية معينة على القبول من خلال خيارات الأفراد أو الضغوط الاجتماعية والاقتصادية.

بيـــنما يقـــول (Littleton)[2] بأن المعيار هو مقياس متفق عليه يهدف إلى المعالجة المناسبة لحالـــة معيـــنة، ويعـــد مؤشراً عملياً للمحاسب، ويقلل من المرونة غير الضرورية، ويقلل كذلك من خيارات الإدارة في التطبيق.

أن مـــيل البشر للمعايير ينبع مما يقوله (Scott, 1965: 311): أن المبادئ العامة التي تمت صياغتها منذ القدم في تطور المجتمع الإنساني والتي لا يمكن تحديد أصلها، هذه المبادئ أو المفاهيم العامـــة خدمت كمعايير للحكم على السلوك الإنساني، ومن ذلك: العدالة، الأنصاف، الحقيقة، الكرم، الصداقة والجمال).

ومـــن المعروف أن الإنسان منذ ولادته تقريباً وحتى مماته، يقوم بمقارنات دائمة، إذ يقارن نفسه مع الآخرين و يقوم بمقارنات دائمة بين الأشياء المختلفة وهو بحاجة إلى تلك المقارنات ليعرف كـــم هو مصيب أو مخطئ أو كم هو متقدم أو متأخر أو للتعرف على أفضليات الأشياء وهكذا. وبهذا الصـــدد فهـــو بحاجة ماسة إلى معايير تحكم سلوكه وتصرفاته ويبني عليها مقارناته. وهذه المعايير بطبيعتها عامة وحصل عليها اتفاق عام[3].

والمعيار المحاسبي هو قواعد قرار عامة تشتق من كلا الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة

(1) في الوقت الحاضر أخذ الاتجاه في استخدام كلمة معايير أكثر من كلمة مبادئ.
(2) كما ورد في (Lee, 1972:25).
(3) الاتفاق العام هو وجود قبول عام من أطراف تهما المعلومات المحاسبية المنشورة في التقارير المالية الختامية (العبد الله، 1998: 141).

والـــذي يوجـــه تطور الأساليب المحاسبية (Belkaoui, 1981: 102)، وفيما يخص وضع المعايير المحاسبية يتساءل كل من (Kieso & Wygandt, 1995: 9): أي القواعد والمقاييس يجب أن تطبق بواسطتها؟ وما يجب أن تكون عليه؟ وبما أن الجواب غير واضح بشكل مباشر بسبب أن مستخدمي القوائـــم المالـــية لهم حاجات متطابقة ومتعارضة إلى المعلومات، ولمواجهة هذه الحاجات ومواجهة مســـئولية الإدارة عن الإبلاغ المالي، يقوم المحاسبون بإعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغـــرض العام . ويتوقع من هذه القوائم أن تعرض بإنصاف ووضوح، واكتمال للحقائق الاقتصادية لعمليات المنشأة. وفي إعدادهم لهذه القوائم يواجه المحاسبون تحديات مع المخاطر المحتملة للانحياز وســـوء الفهم وعدم الدقة والغموض، ولتخفيض هذه المخاطر حاولت المهنة المحاسبية تطوير معايير ذات قـــبول عـــام وتطبيق واسع، وبدون تلك المعايير، سيقوم كل محاسب أو منشأة بتطوير معاييره الخاصـــة، ويتوجـــب علـــى قراء القوائم المالية التآلف مع التطبيقات المحاسبية والإبلاغ المالي لكل شركة، وفي هذا نصل إلى استحالة المقارنة، ويمكن تمثيل البيئة المحاسبية والضغوط والمؤثرات التي تواجهها بالمخطط رقم (1) .

الأطراف المهتمة بوضع المعايير المحاسبية:

Parties Involved in Accounting Standards Setting:

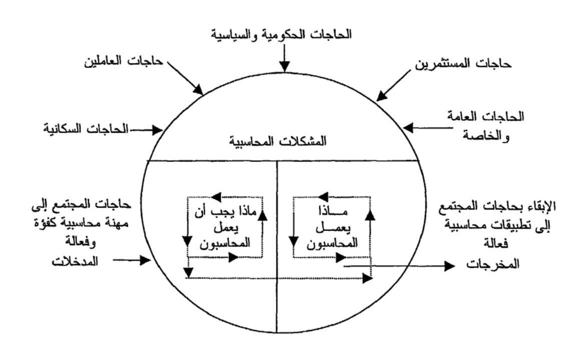
بـــدءاً لا بـــد من الإشارة إلى أن التركيز سينصب على التعرض للنمط الأمريكي في مجال وضع المعايير والاهتمام بها، كنموذج لعملية وضع المعايير المحاسبية على المستوى المحلي من جهة ولأنه الأكثر تأثيراً في عملية وضع المعايير المحاسبية على المستوى الدولي من جهة أخرى.

إن المعايير المحاسبية هي محصلة لضغوط قوى عديدة لها مصلحة فيها، والتوصل إلى معيار معيـــن هو نتيجة عملية تسوية Compromise للمواقف المتعارضة والمخطط (2) يمثل مدى اتفاق وتعـــارض المصالح في المعلومات المحاسبية التي هي نتيجة للمعايير المحاسبية، إذ تمثل كل دائرة طـــرفاً أو أطرافاً معينة، فالدائرة الأولى تمثل المهنة المحاسبية، والدائرة الثانية تمثل الشركات، بينما الدائرة الثالثة تمثل مستخدمي القوائم المالية وقراءها، ومساحة التلاقي بين الأطراف الثلاثة هي رقـــم (I) اللاتينـــي، وهـــناك مســـاحات تلاقـــي بيـــن الدوائر (الأطراف) بشكل ثنائي المؤشرة بالأرقام (IV,III,II)، بيـــنما مســـاحات التعارض هي الأرقام (VII,VI,V). إن هذه المساحات من التلاقي والـــتعارض تدفعـــنا للتساؤل عن الأبعاد الاقتصادية والسياسية لكل طرف في ذلك. وهذا ما سيأتي عرضه ومناقشته لاحقاً، وتهيمن شركات المحاسبة والتدقيق الكبرى (The Big Five)[1] على عملية وضع المعايير المحاسبية.

(1) في البداية كانت (The Big Eight) أي الشركات الثمانية الكبار، ثم أصبحت The Big Nine أي الشركات التسع الكبار. والآن هي كما في أعلاه، وهناك اتجاه بعد الدمج أن تصبح The Big Three.

مخطط (1)

البيئـــة المحاسبيـــة[1]



أما الأطراف التي تهتم بوضع المعايير المحاسبية فهي :

1- هيئة الأوراق المالية والتبادل Security and Exchange Commission.

2- المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين المجازين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

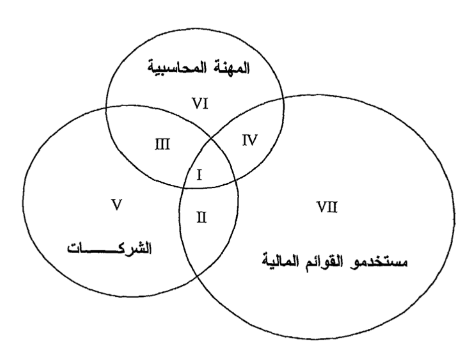
3- مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board.

4- شركات المحاسبة والتدقيق الكبرى The Big Five.

5- أطراف مؤثرة أخرى Other Influential Parties.

(1) أعـد بتصرف، اعتمادا على(Lowe & Tinker, 1977: 268).

مخطط (2)
اتفاق وتعارض المصالح في المعلومات المحاسبية



المصدر: (Cyert & Ijiri, 1974: 29-42)

المعايير المحاسبية بين المعيارية والوضعية:

Accounting Standards between Normative & Positive:

منذ ما يقارب نهاية السبعينيات أخذت البحوث المحاسبية تميل نحو النظريات الوضعية Positive Theories ودورها في صياغة المعايير المحاسبية وتسويقها، وأنجزت العديد من البحوث الوضعية، كان من أبرزها والأكثر إشارة إليها في الأدبيات المحاسبية هي بحوث كل من Watts & Zimmerman، ويبدو أن هذا المنحى من البحوث المحاسبية له ما يبرره في ضوء كثرة الطلب على النظريات المحاسبية (المعايير) لأغراض التبرير وكثرة العرض لها.

فيقول كل من (Watts & Zimmerman, 1978: 112) بأن المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة نجمت عن تفاعل معقد بين عدة أطراف وأنفقت الأموال من أجل ذلك، ومن خلال النظرية الوضعية نتمكن من معرفة مصادر الضغط التي تقود لوضع المعايير والآثار التي تتركها في الأطراف المختلفة، وإعادة توزيع الموارد، ولماذا تنفق هذه الأطراف الكثير من الموارد في محاولتها

للتأثير في عملية وضع المعايير . وإن النظرية الوضعية ستكون قادرة على تفسير المعايير المحاسبية المعمول بها والتنبؤ بكيفية تعديلها والإجراءات التي يقوم بها مختلف الأطراف للتأثير في عملية وضع المعايير (Zimmerman, 1980: 107).

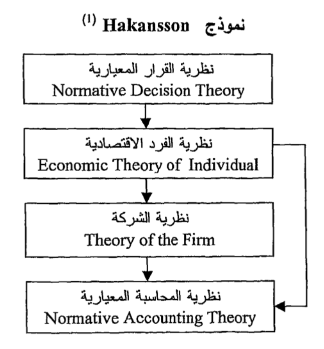
وفي مقالتهما يستنتجان أن للنظريات المحاسبية دوراً مهماً في تحديد محتوى القوائم المالية، وأنها – النظريات – تخدم كوسيلة للتبرير، فضلاً عن دورها المعلوماتي والتعليمي، وأن الوظيفة المهيمنة للنظريات المحاسبية هي لتقديم أعذار لتفي بالطلب الناشئ عن العمليات السياسية (Watts & Zimmerman, 1978: 273-304).

وفي الجانب المقابل يدافع أصحاب النظريات المعيارية عنها بقولهم: أن مفاهيم مثل الأخلاق، القيم، العدالة، الإنصاف، الحقيقة والرفاهية .. وغيرها هي مفاهيم وأحكام معيارية يستخدمها المحاسبون – كأفراد في المجتمع – عند ممارستهم للمهنة في القياس والتقويم وتوصيل المعلومات الاقتصادية، وهذه المفاهيم تركز على ما يجب أن يقوم به المحاسب كما ورد في المخطط (1) ومن بين أولئك:

(Chambers, 1962), (Tinker et al., 82) (Scott, 1965), (Jensen & Meckling, 1976), (Yu,1979), (Hendrikson,1992), (Kam,1990), (AAA,1973), (Arnett, 1961), (Belkaoui,1981).

وفي هذا الصدد عرض Hakansson الأنموذج الآتي للنظرية المعيارية في المحاسبة والتي يرجع فيها نظرية المحاسبة إلى الفكر المعياري للإنسان.

نموذج Hakansson [1]



وعلى الرغم من إيمان الباحثين – بشكل كامل – بأن الفكر يسبق أي عمل يقوم به الإنسان، فإن عدم وجود نظرية محاسبية قائدة للعمل المحاسبي هو ما يجعل العمل المحاسبي يسحب الفكر إلى مجـارا‌ة التطبـيق والممارسـة، ثم يبدأ البحث عن تبريرات نظرية وأعذار يستند إليها المحسبون والإدارة والأطراف الأخرى ذات العلاقة. ولسنا بصدد الدخول في الأسباب والعوامل التي وراء عدم وجود نظرية محاسبية عامة فهي خارج مجال الدراسة.

وفـي اتجـاه هـذا الوضـع اندفـع الأدب المحاسبي نحـو المحاسبـة الوضعيـة Positive Accounting والبحث عن تبريرات للجانب العملي، وتفسيرات لما يقوم به المحاسبون، وتفضـيلات المـدراء لمعايـير محاسبية معينة، والضغوط التي تتعرض لها عملية وضع المعايير المحاسبية، وآثار ذلك في كل طرف، وهذا ما سيتعرض له الجزء التالي:

الأبعاد الاقتصادية لعملية وضع المعايير المحاسبية:

مـن الواضـح أن المعايـير المحاسـبية تحدد شكل القوائم المالية ومضمونها، وتؤثر في المعلومـات المالية التي تحتويها. وبما أن المعلومات المالية تطلب من أطراف عديدة ومختلفة، ومَن منها له مصلحة فيها، وتتأثر اقتصادياً بنوعية هذه المعلومات وتوقيتها – فإن هناك قوى مختلفة تؤثر في عملية تجهيز هذه المعلومات وعرضها، وإن الشركة (الشركات) هي مصدر لهذه المعلومات وفي

(1) Hakansson,1982: 43

الوقـت نفسه فان إدارتها والعاملين فيها لهم مصلحة اقتصادية، ويتأثرون سلباً أو إيجاباً حسب نوعية هذه الملومات.

فـالمدراء مـثلاً فـي طلـبهم للمعلومات المالية يريدون معرفة مقدار حصتهم من الأرباح ونصـيبهم فـي المكافـأة في ضوء مقدار الدخل الصافي الذي يظهر في كشف الدخل، ويختلف هذا المقـدار طبقاً للمعايير والإجراءات والطرق المحاسبية المختلفة المستخدمة، فإجراء ببيع الموجودات يزيد من رقم صافي الدخل النهائي، ولنظرية الوكالة Agency Theory دور مهم في تحدبد كلف الوكالـة الناشـئة مـن التعاقدات وعلاقات الوكالة بين الأطراف ذات المصلحة بالشركة. ونلاحظ الافتراضـات الآتـية التـي قدمهـا Williams (1984:455-468) بشأن دور الإدارة في اختيار الإجراءات المحاسبية:

1- المصلحة الذاتية للمدراء تؤثر في تفضيلاتهم للإجراءات المحاسبية.
2- إن تفضـيلات المـدراء مـن الإجراءات المحاسبية تؤثر في مجموعة الإجراءات المحاسبية القائمة.
3- إن المصلحة الاقتصادية الذاتية للمدراء تحدد تفضيلاتهم من الإجراءات المحاسبية.
4- المتغيرات الاقتصادية تحدد تفضيلات المدراء للإجراءات المحاسبية. وهذه التفضيلات تؤثر في مجموعة الإجراءات المحاسبية القائمة.

وفـي الاتجـاه نفسه استنتجت (Kelly,1983:111-150) في مقالتها القيمة أن تأثير التدفق الـنقدي للإجراءات المحاسبية البديلة، وأثر ذلك في ثروة الإدارة ينظر له كمحفز للإدارة للاختيار مـن بين الطرق المحاسبية البديلة، والإفصاح، ورد الفعل (أو الاستجابة) للمعايير المحاسبية، ودور جماعـات التحشـيد والضـغط (Lobby) تجاه المعايير المقترحة، وكذلك التعارض بين المساهمين والمدراء المساهمين .

من هذا نرى أن الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية، وعملية إعدادها وتطبيقها تتمثل في الأثر الذي تخلفه في قبولها أو رفضها، لذا تقوم الأطراف المتأثرة بها باستنساب المعايير التي تحقق لها أكبر عائد اقتصادي أو أدنى حد ممكن من الضرر الاقتصادي.

فضلاً عما تقدم .. فإن الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية تبرز من خلال اهتمام الأطراف الأخرى غير المهنية (Nonprofessional) مثل الكونجرس والإدارة الأمريكية، والشركات الكبرى فيما يخص معالجة الضرائب المؤجلة، وشركات النفط فيما يخص تكاليف الاستكشاف والحفر، وكذلك

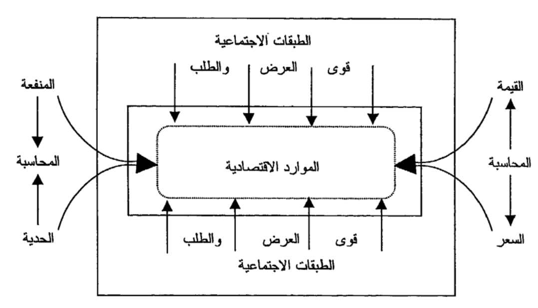
معالجة عمليات الدمج لباقي الشركات ومعالجة المخصصات للديون القابلة للتحويل والديون المصدرة بضمانات أسهم بالنسبة للمصارف.

إن اتساع البحث بوضع المعايير جاء من زيادة الاهتمام بأن تشريع المعايير يتضمن إعادة توزيع محتمل للثروة، إذ يتضمن قيوداً أو كلفاً على البعض، بينما يتضمن تحويل منافع للبعض الآخر، وأن المعايير المحاسبية يمكن أن تؤثر في السلوك الاقتصادي، ومن ثم في توزيع الثروة في ثلاثة اتجاهات : (Rappaport)[1] .

1- التأثير في سلوك مستعملي القوائم المالية، مثل المساهمين وباقي المستثمرين.
2- التأثير في سلوك أطراف مثل المنافسين والعمال، المجهزين، المستهلكين، الوكالات الحكومية ... إلخ .
3- التأثير في سلوك الشركات التي يحتمل أن تكون نداً، من خلال التغذية العكسية للإبلاغ المالي طبقا لمتطلبات معايير القياس والإفصاح.

وبعد استعراض الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية على المستوى الوطني، نناقش أبعادها على المستوى الدولي.

المخطط (3): الاقتصاد: ساحة الصراع الطبقي والاجتماعي .. والمحاسبة إحدى أدواته



المصدر: من إعداد الباحثان

(1) كما ورد في (Zeff & Keller, 1987 : 127-139).

الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية على المستوى الدولي:

تأسيساً على ما تم بناؤه في نظرية الفرد الاقتصادية في بداية هذا البحث، ومن خلال ما عرض في مخطط البيئة المحاسبية ومخطط اتفاق وتعارض المصالح في المعلومات المحاسبية، وتجاذب المعايير المحاسبية بين المعيارية والوضعية، وما قدمناه في أنموذج Hakansson، والتوضيح الذي عرضناه في الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية على المستوى المحلي – نصل إلى الجزء الحاسم في البحث، وهو الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية على المستوى الدولي.

فمن المعروف أن المعايير المحاسبية الدولية تتم من خلال التوافق Harmonization وليس لها قوة الإلزام، مع أنها تأخذ بهذا الاتجاه بشكل غير مباشر من خلال المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية International Organization of Securities Commissions Organization (IOSCO) إذ طلبت من (IASC) مجموعة معايير محاسبية جوهرية – تقبلها كمعايير دولية للشركات التي تتبادل أسهمها في البورصات العالمية. وحدد لذلك شهر مارس (آذار) 1998 كموعد نهائي (Hawkins,1997:2-3) .

فالنظام الاقتصادي محدد للنظام المحاسبي المتبع، والأخير محدد لنظام المعلومات المحاسبية، التي هي مصدر لتركيب هيكل الأسعار للأوراق المالية، وتؤدي دوراً في تخصيص الموارد بين مشروعات الاستثمار التي تساعد المستثمرين في اختيار أفضل محفظة استثمار، وتعتمد عليها السوق المالية، وتتأثر بها بشكل كبير. وهذه المعلومات تبنى على قواعد ومعايير محاسبية، وهناك أدلة على تأثير الإعلان عن العائدات المحاسبية في سلوك المستثمرين (عبد البر،1997:21-53).

وبما أن النظام الاقتصادي من أوائل التسعينيات بدأ يتجه إلى الكونية (Globalism)، والدعوات إلى نظام عالمي جديد، ثم إلى محاسبة كونية Global Accounting مستمرة فيمكن رسم الصورة الاقتصادية للعالم بالآتي:

الصورة الاقتصادية للعالم مطلع القرن الحادي والعشرين:

يضم العالم ما يزيد على 200 دولة تتباين في نظمها السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية، مع وجود أوجه تقارب في جوانب منها، وضمن هذه التقسيمة التاريخية انقسمت إلى دول غنية ودول فقيرة، أو كما اصطلح عليه: دول الشمال الغنية، ودول الجنوب الفقيرة. وحوار الشمال والجنوب بينهما هو حوار "الطرشان" كما يطلق عليه، ظل وسيظل مستمراً حواراً للطرش، والدول الغنية تريد الاستمرار في المحافظة على غناها ورفاهيتها، وتسعى الدول الفقيرة بكل مجهوداتها

لتجاوز حالة الفقر التي تعيشها، ولكي تستمر الأولى في الحفاظ على تفوقها على الثانية بالإبقاء على نصيبها، بل زيادته في الثروة الاقتصادية العالمية، فإنها تبتدع العديد من الوسائل والآليات والإجراءات.

فضلاً عن ذلك فان اقتصادات الشمال تمتلك معظم أوراق الهيمنة، وهي رأس المال والتكنولوجيا والتصنيع والشركات متعددة الجنسيات، وتطور البحث العلمي، ووفرة الموارد الغذائية، ووسائل الاتصالات والمعلوماتية وهندسة "التصاميم" والمؤسسات المالية والنقدية والتجارية ... إلخ (الجميلي، 1995: 33).

ومن هذه الوسائل والآليات والإجراءات التي يعمل بها اقتصاد القرن الحادي والعشرين هي : (الجميلي، 1995 : 33-52).

1- المركزية الاقتصادية .
2- الهيمنة عبر البنك الدولي.
3- الهيمنة عبر صندوق النقد الدولي.
4- الهيمنة عبر الشركات متعددة الجنسية.
5- الهيمنة عبر منظمة التجارة العالمية.
6- التخصيصية واللبرلة المؤدلجة.
7- العولمة المؤدلجة.
8- الأقلمة.
9- تضييق قاعدة إدارة وتسيير الاقتصاد الدولي.
10- الهيمنة عبر المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO).

ويمكن القول: إن هذه كلها تعمل مع بعضها البعض، لرسم ملامح القرن القادم والهيمنة على العالم في نهاية المطاف، ولا مجال هنا للحديث بشكل مفصل عن هذه الوسائل والآليات والإجراءات لكننا سنتطرق – من خلال قسم منها – إلى علاقتها بالأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية الدولية إذ يتمثل هذا التوافق بكونه إحدى الآليات الفرعية ضمن الوسائل والآليات الرئيسة التي تقدم ذكرها.

فمثلما لا يعمل أي نظام رئيس دون وجود نظم فرعية مساعدة، فان الآليات الرئيسة لاقتصاد القرن الحادي والعشرين لا تعمل دون وجود آليات فرعية تعمل لصالحه (مع الأخذ في الاعتبار أنه يعمل لصالح الأغنياء على حساب الفقراء).

وللتدرج في توضيح الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية الدولية نقول:

أولا : إن المعايير المحاسبية الدولية وجه من أوجه التدويل والعولمة، أو هي جزء من عملية التدويل والعولمة، ولا تكتمل دونها، وتمثل جزءاً من لعبة دولية كبيرة.

ثانيا : يتجسد البعد أو الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية الدولية في الأهداف والانعكاسات الحاضرة والمستقبلية التي تبغي الدول الداعمة لها إلى تحقيقها. ولولا وجود بعد اقتصادي للمعايير المحاسبية لما كانت موضع اهتمام واندفاع تلك الأطراف.

ثالثا : عندما كانت الشركات الكونية غير ذات أهمية خصوصاً في الستينيات – لم تفكر الدول المتقدمة في إنشاء IASC. ولاحقاً لذلك، وفي بداية السبعينيات، ترافق إنشاء IASC مع ازدياد أعداد الشركات الكونية وأحجامها وانتشارها وتعاظم نفوذها ودورها في الاقتصاد العالمي وتوافق مصالحها مع مصالح حكومات دولها.

رابعا : اتصالاً مع (ثالثاً) فإن الاقتصاد العالمي للقرن الحادي والعشرين سيشهد تعاظماً وتوسعا أكبر في الشركات الكونية لتشمل كل العالم وتصبح سمة مميزه له، مما يتطلب المزيد من الوسائل والآليات لربط العالم مكانياً وزمانياً، مما سيعظم دور المعايير المحاسبية الدولية، وقد يصبح التوحيد المحاسبي الدولي.

خامسا : إن البعد الاقتصادي الأعظم للمعايير المحاسبية الدولية هو تعزيز الهيمنة الاقتصادية وتكريسها على العالم من قبل الدول المتقدمة، وأن الدعوات إلى رفع القيود وإلغاء الحدود أمام المحاسبة الدولية ومعاييرها هي لمصلحة الدول المتقدمة.

سادسا : ضمن الفقرة الأولى من الوسائل والآليات والإجراءات التي سيعمل بها اقتصاد القرن الحادي والعشرين – المركزية الاقتصادية، إذ تقوم المؤسسات الدولية والشركات الكونية بإدارة الاقتصاد العالمي، وهذه المركزية تتطلب قواعد ومعايير للسلوك تسير بموجبها الدول، ومن بينها معايير المحاسبة الدولية.

سابعا : ونلاحظ – أيضاً التوافق بين منظمة التجارة العالمية والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية، والشركات الكونية، والبنك الدولي، وصندوق النقد الدولي في التأكيد على اتباع قواعد ومعايير معينة للالتزام بها من قبل الدول – وخصوصاً منظمة التجارة العالمية، والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية – في اشتراط تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

ثامنا: العولمة المؤدلجة، والليبرلة المؤدلجة: وهي توجيه العالم نحو العولمة والتحررية وفق أيديولوجيات الدول المتقدمة، وتثقيف شعوب العالم ودولها لهذا الاتجاه لكي تتوافق الهيمنة الاقتصادية والهيمنة الثقافية والأيديولوجية، وفي هذا المسار كانت المعايير المحاسبية الدولية.

تاسعا: تتجه الدول المتقدمة من خلال المؤسسات المنبثقة عنها إلى تضييق قاعدة إدارة الاقتصاد وتسيير دفته، بما يخدم مصالحها، ويجعلها تتحكم به فقد قللت IASC عدد البدائل في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال التعديل الذي قامت به عام 1993، وكذلك المعايير التي أعيدت صياغتها عام 1994.

عاشرا: تتمثل الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية الدولية في كونها وصفة جاهزة مفضلة وعلى الدول الأخرى أيًا كانت تطبيقها بالترغيب أو بالضغوط، لتضمن بذلك ربط هذه الدول، وجعلها تابعة لها وتضييق توجهاتها، ولا تتمكن من الانفصال عنها.

تحليل الاستبانة:

يبدو أن أفراد العينة يدركون أن للمعايير المحاسبية الدولية أبعاداً اقتصادية، وهذا مؤشر مهم جداً، وكان معظم الذين أجابوا على السؤال 1 في الجدول (2) يقولون: أن لها – المعايير – أبعادًا اقتصادية تتمثل في زيادة الثروة وتخفيضها بنسبة 50%، بينما الذين قالوا إنها زيادة الثروة كانوا 42%، إن هذا المؤشر يفيدنا في استجلاء المواقف الأخرى للناس تجاه المعايير المحاسبية الدولية، ويوضح ذلك المخطط (4).

وأشارت نسبة 50% إلى أن المعايير المحاسبية الدولية تؤثر في السلوك الاقتصادي للأفراد والشركات؛ أي إنها توجه سلوكهم الاقتصادي وتصرفاتهم بطريقة معينة. ويفسر لنا هذا أثر الدوافع والميول للناس خصوصاً ما يتعلق منها بالجانب الاقتصادي من حياتهم، وعندما نعلم هذه الحقيقة ونؤكدها، يصبح واضحاً كم هو مهم موضوع التعامل مع المعايير المحاسبية الدولية والتعرف على أثرها في الاقتصاد الوطني ودورها في عملية توزيع الثروة الاقتصادية للبلد وإعادة توزيعها. ويأتي السؤال الآخر الأكثر أهمية (11)، وهو كون المعايير المحاسبية الدولية جزءاً من عملية العولمة. وقد أيدت ذلك نسبة 61% بينما رفضه نسبة 6% والذين قالوا أنه جزء من هذه العملية إلى حد ما، كانوا بنسبة 33% .

جدول (1)

التحليل العام للأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية الدولية

الأسئلة	الخانات	الوسط الحسابي	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الأسئلة	الخانات	الوسط الحسابي	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري
1	3	2.16	46.00	1.02	9	3	1.66	79.25	0.92
2	4	1.49	62.75	0.63	10	3	1.88	60.50	0.63
3	4	1.46	63.50	0.64	11	3	1.45	63.75	0.59
4	3	1.47	63.25	0.76	12	3	1.43	64.25	0.62
5	2	1.29	57.00	0.60	13	3	1.33	55.67	0.59
6	3	2.00	50.00	0.96	14	3	1.68	58.00	0.77
7	2	1.36	54.67	0.49	15	3	1.50	50.00	0.64
8	2	1.58	47.53	0.61					

كما جاء السؤال الآخر المتمم للسؤالين السابقين بكون المعايير المحاسبية الدولية إحدى آليات أو وسائل إدارة الاقتصاد العالمي مركزياً إذ إن نسبة المؤيدين لذلك 74%، وهي نسبة مهمة. ويفسر لنا السعي الحثيث للدول المتقدمة لدعم نشر وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المستوى العالمي. وفي الاتجاه نفسه – تقريباً – يذهب السؤال 14، إذ إن الذين أيدوا أن المعايير المحاسبية الدولية تؤدي إلى تعزيز الهيمنة الاقتصادية للدول المتقدمة كانوا بنسبة 49%، بينما قال 35% أنها تؤدي إلى ذلك، إلى حد ما، كما يفسر ذلك مدى إدراك الناس لدور الدول المتقدمة من خلال المعايير المحاسبية الدولية في تكريس هيمنتها على الدول الأخرى خصوصا النامية.

والسؤال الذي جاء ليربط بين المعايير المحاسبية الدولية والشركات الكونية هو رقم 15 الذي أيد مضمونه 58% أن المعايير الدولية جاءت نتيجة ازدياد أعداد الشركات الكونية في بداية السبعينيات. وهذا يفسر الرابطة القوية بين ظهور الشركات الكونية، والاهتمام الواسع والجدي لدول مقار الشركات الكونية بالمعايير المحاسبية الدولية، والتي على إثرها تم إنشاء لجنة المعايير المحاسبة الدولية. وعند الانتقال إلى معرفة الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية الدولية في الواقع التطبيقي، جاءت الأسئلة 2، 3 و4 لوضع الشخص في الواقع العملي، وليقرر هذه الأبعاد، فعند الاستفسار عن مدى تأثر مقدار الأرباح عند تطبيق القاعدة المحاسبية العراقية (8) الخاصة بالمعلومات التي تعكس آثار التغير بالأسعار، وكذلك أثر المعيار المحاسبي الدولي (9) والقاعدة المحاسبية العراقية (2) التي تخص تكاليف البحث والتطوير وأثرهما في مقدار الأرباح الموزعة، والقبول أو عدمه في تطبيق

ذلـــك، وكذلـــك اختـــيار الإدارة للطـــرق المحاسبية التي تحقق لها أعلى الأرباح، فقد كانت خلاصة الإجابات الآتي:

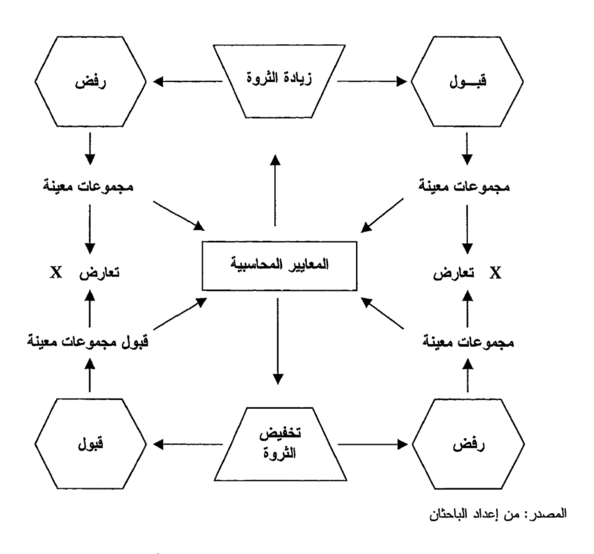
خلاصة الإجابات للأسئلة 2، 3، 9

1. الموافقـــة على تطبيق القاعدة المحاســبية العراقـــية (8) أو المعلومـــات التي تعكس آثار تغير الأسعار (2).
   - أ- إذا كان مستثمراً بالشركة : نعم 60%. كلا 40%
   - ب- إذا لم يكن مستثمراً بالشركة : نعم 88%. كلا 12%
2. الموافقـــة على تطبيق المعيار المحاســـبي الدولـــي (9) أو القاعدة المحاسبية العراقيـــة (2) أو تكالـــيف البحـــث والتطوير (3).
   - أ- إذا كان مستثمراً بالشركة : نعم 64%. كلا 36%
   - ب- إذا لم يكن مستثمراً بالشركة : نعم 48%. كلا 16%
3. اختيار إدارة الشركات للطرق المحاســبية التي تحقق أعلى الأرباح (9).
   - أ- إذا كان يمثل الإدارة:
     نعم 59%. إلى حد ما 29%. كلا 12%
   - ب- إذا كان لا يمثل الإدارة:
     نعم 28%. إلى حد ما 42%. كلا 30%

توضح الإجابات السابقة مدى إدراك الناس للأثر الناشئ عن تطبيق المعايير المحاسبية سواء كانـــت العراقية أو الدولية، وكان متوقعاً أن تكون موافقتهم على الحالة أ لرقم 1 و 2 أعلى من هذه النســـبة، ولكـــن يعتقد أن ذلك يعزي إلى أن فهم السؤال أدى إلى ذلك، أي كانوا يعتقدون أن تطبيق المعـــيار يؤدي إلى تخفيض الأرباح، وكانت الإجابة اكثر وضوحاً على السؤال 9، إذ أيد 59% أن إدارة الشركات تختار الطرق المحاسبية التي تحقق لها أعلى الأرباح.

المخطــط (4)

دور المعايير المحاسبية في زيادة الثورة أو تخفيضها



المصدر: من إعداد الباحثان

جدول (2)

تحليل الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية الدولية

الأسئلة		العدد	%
الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية الدولية تتمثل في (1)	زيادة الثروة	32	42
	تخفيض الثروة	3	04
	الاثنين معا	41	54
	مج	76	100
تؤثر المعايير المحاسبية الدولية في السلوك الاقتصادي للأفراد والشركات (10)	نعم	41	54
	إلى حد ما	31	41
	كلا	4	05
	مج	76	100
المعايير المحاسبية الدولية جزء من عملية العولمة- (11)	نعم	46	61
	إلى حد ما	25	33
	كلا	5	06
	مج	76	100
المعايير المحاسبية الدولية أحد آليات إدارة الاقتصاد العالمي (13)	نعم	56	74
	إلى حد ما	15	20
	كلا	5	06
	مج	76	100
تؤدي المعايير المحاسبية الدولية إلى تعزيز الهيمنة الاقتصادية للدول المتقدمة (14)	نعم	37	49
	إلى حد ما	27	35
	كلا	12	16
	مج	76	100
جاءت المعايير الدولية نتيجة ازدياد أعداد الشركات الكونية (15)	نعم	44	58
	إلى حد ما	26	34
	كلا	6	08
	مج	76	100

وعند أخذ محور الشركات الكونية، وتحليله ضمن محور الأبعاد الاقتصادية للتوافق المحاسبي الدولي، على اعتبار وجود رابطة وثيقة الصلة بين الاثنين، فالإجابات يلخصها الجدول (3) إذ يتضح

منه البعد الاقتصادي للمعايير المحاسبية الدولية، من خلال تأييد 76% من العينة لصالح فقرة ضمان المصـــالح الاقتصـــادية للشركات الكونية ودول مقارها، والتي هي في الوقت نفسه، المؤسسة للجنة معايير المحاسبة الدولية والمهيمنة عليها، وذلك ضمن السؤال 5.

كما جاءت الإجابات متقاربة إلى حد ما لأسباب قيام الشركات الكونية للجنة معايير المحاسبة الدولـــية في السؤال 6، وهي 33%، 29% و 33% للأسباب الثلاثة الموضوعة لهذا السؤال. وهذا يفسر العلاقة القوية بين كل من دول المقر للشركات الكونية، والشركات الكونية نفسها، ولجنة معايير المحاسبة الدولية.

وجـــاء الســـؤال 12 تحصـــيل حاصـــل للســـؤالين الســـابقين، إذ أيد 62% وجود التوافق بيـــن مصـــالح الشـــركات الكونـــية ومصـــالح دول مقارهـــا. لكن السؤال الأكثر أهمية ضمن هذا المحـــور هـــو الســـؤال رقـــم (7)، والـــذي يفســـر سبب المشروطية للانضمام إلى منظمة التجارة العالمـــية، إذ جـــاء الســـبب الأول بنســـبة 57% لـــربط الـــدول بآلية المنظمة وفي المرتبة الثانية 42% لتحقـــيق مـــيزة اقتصـــادية للـــدول الأعضاء المؤسسة للجنة معايير المحاسبة الدولية، وهي دون شـــك المســـيطرة والمهيمـــنة علـــى مـــنظمة الـــتجارة العالمـــية، ولتجعل هذه المنظمة تسير ضمن اتجاهات هذه الدول، وتعمل على تحقيق مصالحها.

جدول (3)

تحليل العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية والشركات الكونية

الأسئلة		العدد	%
تؤدي ملكية الشركات الكونية للدول الأعضاء المؤسسة للجنة معايير المحاسبة الدولية إلى: (5)	ضمان مصالحها الاقتصادية	58	76
	عدم التأثير بالمعايير الدولية عن طريق أطراف أخرى	18	24
	مج	76	100
تمول الشركات الكونية لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك (6)	لحاجتها إلى المعايير	25	33
	عدم إصدار معايير لغير صالحها	22	29
	فرض الهيمنة على اللجنة	29	38
	مج	76	100
يوجد توافق مصالح بين الشركات الكونية ودول مقارها (12)	نعم	47	62
	إلى حد ما	26	34
	كلا	3	04
	مج	76	100
للانضمام لمنظمة التجارة العالمية يشترط تطبيق المعايير الدولية وذلك (7)	لربط الدول بآلية المنظمة	43	57
	لتحقيق ميزة اقتصادية للدول المؤسسة لها	33	43
	مج	76	100

الخلاصة والنتائج:

انطلاقاً من نظرية الفرد الاقتصادية وارتباطها بنظرية الشركة الاقتصادية، فقد كانت المعايير المحاسبية مجسدة لهاتين النظريتين لمواجهة الحاجات والتأثيرات المتغيرة للفرد والشركة.

وبما أن المعايير المحاسبية تمثل أحكاماً عامة للقرارات، وأن وضع هذه المعايير وتطبيقها يمثل الموضوع الأكثر حساسية وأهمية، لما يتركه في المجتمع من آثار، ذلك لأن المعايير ما هي إلا محصلة ضغوط العديد من القوى الاجتماعية، التي تنتج مجموعة من هذه المعايير، تتجاذبها التوجهات الوضعية والمعيارية.

وفي ضوء ذلك نستنتج أن لهذه المعايير انعكاسات وآثار في المعلومات المالية التي تقدمها المحاسبة للمجتمع، وكل طرف يتأثر بها بشكل إيجابي أو سلبي، وبالتالي فإن كل طرف يحاول اعتماد المعايير التي تحقق له أعلى تعظيم للثروة أو أقل ضرر.

وفي الاتجاه نفسه تأتي المعايير المحاسبية الدولية لتؤثر في المجتمع الاقتصادي العالمي ولتشكل بذلك إحدى الآليات المهمة والمؤثرة في إدارة الاقتصاد العالمي (العولمة). ويدل على ذلك الشرط الذي وضعته منظمة التجارة العالمية (WTO) على الدول التي تريد الانضمام إليها بأن تطبق المعايير المحاسبية الدولية، وفي إطار مواز لمشروطية المنظمة الدولية للبورصات (IOSCO) على الشركات التي تريد إدراج أسهمها في بورصات عالمية أن تطبق ذات المعايير.

وجاءت النتائج العملية للبحث مؤيدة ومطابقة إلى حد كبير للنتائج النظرية سابقة العرض، إذ نستنتج من تحليل إجابات أفراد العينة أنهم يؤيدون وجود أبعاد اقتصادية للمعايير تتمثل في زيادة الثروة أو تخفيضها، وإنها – المعايير – توجه السلوك الاقتصادي، كما أيدوا أن المعايير المحاسبية الدولية جزء من عملية العولمة، وإحدى آلياتها، وأن هذه المعايير مرتبطة بدرجة كبيرة جداً بالشركات الكونية لضمان مصالحها الاقتصادية ومصالح دول مقارها.

المراجــع

أولاً – الدوريات العربية:

1- الجميلي، حميد. (1995). "الهيمنة الأميركية واقتصاد القرن الحادي والعشرين"، ***مجلة شئون سياسية***، ع 5، السنة الثانية، مركز الجمهورية للدراسات الدولية.

2- العبد الله، رياض. (1998). "ما يسمى بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما والبلدان النامية"، ***مجلة كلية الإدارة والاقتصاد***، الجامعة المستنصرية، ع 4 ، نيسان .

3- عبد البر، عمرو. (1997). "دور معايير المحاسبة في دعم سوق المال: نموذج مقترح لاصلاح المسار المحاسبي المصري،" ***المجلة العربية للمحاسبة***، جامعة البحرين ع 1، السنة الأولى، نوفمبر.

ثانيًا – الدوريات الأجنبية:

A) Books:

1. Bedford, Nortorn. (1965). ***Income Determination Theory an Accounting Framework***, Addison Wesley.
2. Belkaoui, Ahmed. (1981). ***Accounting Theory***, Harcourt Brace Jovanovich, Inc. NY.
3. Chambers, Raymond J. (1962). ***Accounting Finance and Management***, Butter worth.
4. Edy, It. C. (1977). "Accounting Standards in the British Isles" in: ***Studies in Accounting***. ed. by W.T. Baxter and S. Davidson ICAEW, London.
5. Hendrickson, Eldon S.; Michael F.; and Vane Brade. (1992). ***Accounting theory***. 5th ed., Richard D. Irwin Inc.
6. Kam, Vernon. (1990). ***Accounting Theory***, John Wiley & Sons.
7. Kieso, donanld E.; and Jerry J. Wygandt. (1995). ***Intermediate Accounting***. 8th ed., John Wiley & sons, NY.

8. Zeff, Stephen A. (1987). "The Rise of Economic Consequences" in: ***Financial Accounting Theory***, edited by Stephen A. Zeff and Thomas F. Keller, McGraw-Hill Inc.

9. Zimmerman, Jerold L. (1980). "Positive Research in Accounting" in: ***Prespective Research***, edited by R. Nair and T. H. Williams, University of Wisconsin, Madison.

B) Periodicals, Reports & Documents:

1. AAA. (1973). "***A statement of Basic Accounting Theory***" 5th printing, Florida.

2. Arnett, Harold E. (1961). "What does" Objectivity "Mean to Accountants?". ***The Journal of Accountancy***, May.

3. Cycrt, R. M. & Ijiri, Y. (1974). "Problems of Implementing the True blood objectives Report, in Studies on Financial Accounting objectives," Supplement to V. 12, ***Journal of Accounting research.***

4. Hakansson, Nils H. (1982). "Normative Accounting Theory and the Theory of Decision". ***The International Journal of Accounting: Education and Research***, Illinois.

5. Hawkins, David (1997) "FASB and IASC Issue Similar Earning per Share Standards" ***Accounting Bulletin***, 51. Merrill lynch, Harvard University.

6. Jensen, M.C. & Meckling, J.W.H. (1976). "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure" ***Journal of Financial Economics***, October.

7. Kelly, Lawreen. (1983). "The Development of a Positive Theory of Corporate management's Role in External Financial Reporting".

8. Lee, T. A., (1975) "Accounting Standards and Effective Financial Reporting-Overview principle" ***The Accountants Magazine***, January.

9. Lowe, E.A. & Tinker, A. M. (1977). "Sitting the Accounting Problematic: Towards and Intellectual Emancipation of Accounting" ***Journal of Business Finance and Accounting.***

10. Scott, D.R. (1965). "The Basis for Accounting Principles", ***The Accounting Review.*** December.

11. Tinker, Anthony M. et al., (1982). "The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought" ***Accounting Organization and society***, V. 7, No. 2.

12. Tinker, Anthony M. (1980) **Accounting Organization & Society**.

13. Watts, R. L., and Zimmerman, J. L. (1978). "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards" ***The Accounting Review*** , January.

14. William, Paul F. (1989). "The Logic of Positive Accounting Research" ***Accounting, Organization and society***, Vol. 14, No. 516.

15. Yu. S. C. (1974). "The Several Modes of Normative Accounting Thought: A Critical Examination" ***The International Journal of Accounting: Education and Research***.

Economic Dimensions of Accounting Standards and their Role in Measurement and Distribution of Wealth in Society

Dr. Riyadh Al-Abdullah
Professor of Accounting
College of Economic and Administrative Sciences
Yarmuk University - Jordan

Dr. Talal Al-Jajawy
Associate Professor of Accounting
College of Administrative and Finance Sciences
Al-Isra University - Jordan

Abstract

The economic activity and behavior for global macro and micro economic levels, should be measured. Accounting in general is a tool of measurement. Accounting Standards (AS) is the scale of this behavior. The accuracy of measurement reflects on the result (Profit / Loss). This is a parameter of economic behavior, whether positive or negative, and at the same time, the mal-distribution of wealth in a society represents the core of conflict in this society. therefore, accounting standards control the measurement of this wealth and its distribution in society. These are the economic factors discussed in this research.

The Hypothesis in this research refer to the existence of an important role of the Accounting Standards in the measurement and distribution of the wealth in order to solve the core problem of conflict in the society (wealth distribution). This research is conducted through a questionnaire that consists of (76) statistical items, and concludes that the economic dimension has its great impact on the economic behavior and Accounting Standards and that the Global Accounting Standards constitute an important part of globalization and Accounting Standards serve as one of the tools of globalization, and a means of global economic management.

أثر تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي .. حالة الجزائر*

د. مسعود صديقي
أستاذ مكلف بالدروس
كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية
جامعة ورقلة – الجزائر

د. مداني بن بلغيث
أستاذ مكلف بالدروس
كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية
جامعة ورقلة – الجزائر

ملخـص:

إن الهـدف مـن هـذا البحث هو توضيح أمر بالغ الأهمية، يتمثل في مدى مقدرة المراجعة الداخلية والخارجية على تفعيل الأداء الرقابي، في إطار العمل على توحيد وتفعيل الجهود الرامية إلى بعث عملية التكامل بين نوعي تلك المراجعة، في حدود تلبية الاحتياجات الرقابية المعبر عنها من قبل مستخدمي مخرجات المراجعة، وذلك في ظل الخصوصية الوطنية الجزائرية.

ولتوضيح هذا الأمر، تم تناول اختصاص نوعي المراجعة الداخلية والخارجية، حيث يختص الـنوع الأول بتقييـيم مسـتقل لمراكز النشاط وللوظائف ينشأ داخل المؤسسة الاقتصادية، لمراجعة العملـيات المخـتلفة لخدمـة الإدارة العليا، فضلاً عن الوقوف على مقدرة فعالية الوسائل الرقابية المخـتلفة لتمكيـن هذه الإدارة من اتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، بينما يختص النوع الثانـي بالحصـول علـى القرائـن الدالة على الأحداث الاقتصادية، من خلال فحـص البيانـات والسجلات المحاسبية، والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صـحة وصـدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تـنال القـبول والرضـى لدى مستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة المساهمين، والمستثمرين، والبنوك، وإدارة الضرائب، وأي هيئات أخرى.

وقـد بـات مؤكداً تعدد الجهات المستفيدة من خدمات نوعي المراجعة، وذلك في ظل تداخل أعمالهمـا وتمازج أدواتهما ووسائلهما وارتباط نتائجهما ببعضهما البعض، لهذا بانت أهمية تكاملهما، خاصـة لتفعيل الأداء الرقابي بشكل عام، ولتأثر القرارات المتخذة بمخرجات عملية المراجعة، وكذا للأطراف المختلفة، سواء المراجع الداخلي أو الخارجي أو المؤسسة والأطراف الخارجة عنها.

* تم تسلم هذا البحث في مايو 2005، وتم قبوله للنشر في أكتوبر 2005.

في ظل أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، قمنا بدراسة الواقع الجزائري لقياس مدى فعالية نوعي المراجعة باعتبارهما أداتي رقابة تساعدان كل الأطراف المهتمة بحياة المؤسسة في اتخاذ قراراتهم، لذلك تم اعتماد استبيان تم توجيهه إلى فئة محافظي الحسابات في الجزائر، عالج وظيفة المراجعة الداخلية من خلال أهميتها، ثم درجة الثقة فيها من قبل محافظي الحسابات، باعتبارهم يقررون بناءً عليها، محاولين بعد ذلك تشخيص أهم أسباب عدم الثقة فيها. كما تناول الاستبيان وضع المراجعة في الجزائر باستعراض مواطن القصور فيها، ثم دراسة إمكان الفصل بين مهنة المحاسبة والمراجعة، وتقييم الأداء المهني للمراجعيين. وقد توصلنا في النهاية إلى بناء تصور عن تأهيل المراجعة في الجزائر، من خلال الزوايا التالية: مرجعية تكييف المراجعة – التأهيل العلمي للمراجع – التدريب المهني للمراجع – الدورات التكوينية – استقلالية المراجع – استخدامات المراجعة.

مقدمة:

تعددت مواقع المستفيدين من الخدمات الرقابية للمراجعة، مما خلق أنواعاً عدة لها، تنطلق من الحاجات المتوخاة منها، ثم من تبعات الاستفادة المتمثلة في اعتبار مخرجاتها مدخلاً أساسياً ومهماً للقرارات التي تتخذها الأطراف المختلفة، لهذا جاءت المراجعة الداخلية لخدمة أطراف داخل المؤسسة من أجل تفعيل الأداء الرقابي للمسيرين "الإداريين" بمختلف مسئولياتهم، كما جاءت المراجعة الخارجية لخدمة أطراف خارج المؤسسة من أجل تأكيد صدق المعلومات المالية المعلن عنها من قبل الإدارة، كعناصر تفسر المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، مما يؤدي إلى تفسير الأداء التسييري لهذه الادارة. ويجيب هذا البحث عن تساؤل جوهري يتمحور حول الآتي:

إلى أي حد يمكن أن يفعل الأداء الرقابي في ظل تكامل المراجعة الداخلية والخارجية؟

للاجابة عن هذا التساؤل سوف نتناول الآتي :

- أبعاد المسار العملي لنوعي المراجعة.
- أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية.
- واقع تكامل نوعي المراجعة في الجزائر.

أولاً: أبعاد المسار العملي للمراجعة الداخلية والخارجية:

تتوقف مصداقية المعلومات الواردة للإدارة، وللأطراف خارج المؤسسة – على درجة تبني هذه المؤسسة للمراجعة الداخلية، وعلى صلابة وقوة المراجعة الخارجية .. لهذا، وبغية تحقيق هذه المصداقية، ينبغي علينا أن نركز على أهم الأبعاد التطبيقية المرتبطة بالنوعين.

1- المراجعة الداخلية:

حظيت المرجعة الداخلية باهتمام الهيئات الحكومية والمهنية والاكاديمية، نظرا لطبيعة الأثر الذي تخلفه علي المشهد النهائي للمؤسسة، وقد تعددت التعاريف التي تناولت المراجعة الداخلية، والتي من أهمها:

عرف مجمع *المراجعين الداخليين الأمريكيين* المراجعة الداخلية على أنها: "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال، لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى" [1].

كما عرفت *IFACI* المراجعة الداخلية على أنها: "وظيفة خبرة مستقلة في المؤسسة تساعد المديرية على الرقابة العامة على الأنشطة" [2].

وعرف *ETIENNE* كذلك المراجعة الداخلية على أنها: "وظيفة مستقلة تكون داخل المؤسسة، للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة" [3].

ومن خلال التعريفات السابقة نلاحظ أن المراجعة تتميز بكونها :

- تتصف بالخبرة: على أنها مهنة تتقيد بمنهجية معينة باستعمال الوسائل الممكنة وباستخدام خبرات المنفذين لها.
- مستقلة: بمعنى أنها مستقلة عن الوظائف الأخرى في المؤسسة.

(1) العمرات، أحمد صالح. 1990. ***المراجعة الداخلية، الإطار النظري والمحتوى السلوكي***. عمان: دار النشر للنشر والتوزيع، ص 35.

(2) JACQUES, RENARD. 1994. ***Théorie et pratique de audit interne***. edition d'organisation, Paris, P. 25.

(3) ETIENNE, B. 1989. ***L'audit interne pourquoi et comment***. les éditions d'organisation, Paris, P. 20.

- تؤدى داخل المؤسسة: بمعنى أن يقوم بها شخص المراجع الذي هو موظف في المؤسسة.
- تساعد المديرية: بمعنى أن المراجعة الداخلية هي إحدى الوسائل الممكنة من تحقيق الرقابة.
- تمـارس الرقابة العامة على الأنشطة: بمعنى أن الإرشادات والآراء الفنية للمراجع الداخلي من شأنها أن تسمح بالتحكم الجيد والسليم لمختلف نواحي النشاط في المؤسسة.

كمـا يمكن أن نستشف أن المراجعة الداخلية هي الوسيلة الفعالة لتقييم أداء مختلف الوظائف والأنشطة داخل المؤسسة، في ظل وجود أسلوب علمي عملي وجملة من التقنيات والمعايير المؤطرة لعملية المراجعة التي تمكن من التقييم السليم لمستويات الأداء داخل كل وظيفة.

ترتكز أعمال المراجعة الداخلية في المؤسسة على الآتي:

- الوقوف على دقة وصلابة أنظمة الرقابة الداخلية.
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.
- مراجعة النظام المحاسبي المولد الأساسي للمعلومات المحاسبية بشكل دوري.
- فحص جميع السجلات والبيانات والمستندات المحاسبية.
- حماية أصول المؤسسة.

تنظيم المراجعة الداخلية:

يخضع تحديد حجم وشكل المراجعة الداخلية في المؤسسة إلى المعيارين التاليين :

أ- حجم المؤسسة:

يعتبر حجم المؤسسة محدداً أساساً لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة في المؤسسة، فلا يمكن في هذا الإطار أن نصمم هيكلاً موحداً للمراجعة الداخلية في المؤسسة المحلية وفي المؤسسة الوطنية أو في المؤسسة الدولية، فاختلاف حجم وشكل المؤسسة يحتم الشكل المحدد للمراجعة الداخلية.

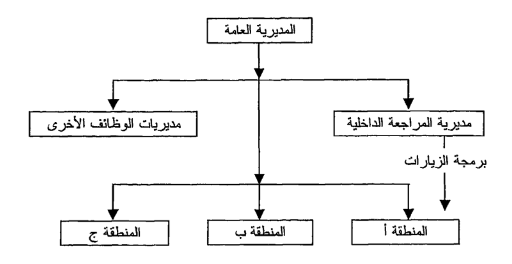
ب-مركزية ولا مركزية المراجعة:

إن كـبر حجم المؤسسات وانتشار أنشطتها جغرافياً يحتم وجود هياكل مستقرة نسبياً لتسيير الأنشـطة في مناطقها، ومن أجل ممارسة الرقابة على هذه الهياكل، يجوز تبني أحد نوعي المراجعة الداخلية التاليين:

- **مــراجعة داخلــية مركزية:** باعتماد مديرية واحدة للمؤسسة الكبيرة، وبرمجة الزيارات الميدانية لفروع هذه المؤسسة.

شكل رقم 1

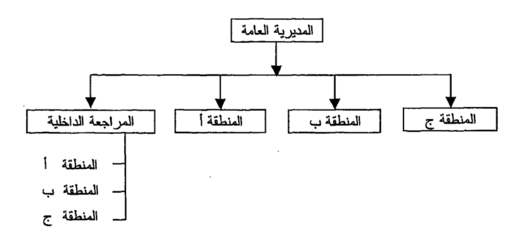
الهيكل المركزي للمراجعة الداخلية



- **مراجعة داخلية لامركزية :** في هذا النوع يجوز اعتماد هياكل للمراجعة الداخلية على مستوى كل منطقة ذات نشاط.

شكل رقم 2

الهيكل اللامركزي للمراجعة الداخلية



نـــرى أن النمطين (الهيكلين) السابقين تتخللهما جملة من النقائص تبعاً لطبيعة كل واحد، كالبطء في تنفيذ الزيارات وعدم المتابعة الآنية، وغياب التنسيق بين فروع المراجعة، وكذا التقدم غير المتوازن في العملية بين الفروع، لهذا ينبغي أن نجد شكلا متكاملا نسبيا للمراجعة الداخلية، في ظل تعاظم أحجام المؤسسات وتنوع أنشطتها، مثل أن يكون.

- **مـــراجعة داخلية مختلطة :** إن بناء هذا الشكل يعتمد على المزج بين الشكلين السابقين من خلال إرســـاء مديـــرية على المستوى المركزي للمراجعة الداخلية، وفروع لها على مستوى كل منطقة نشاط.

شكل رقم 3

الهيكل المختلط للمراجعة الداخلية

مديرية المراجعة الداخلية

فرع المراجعة الداخلية المنطقة ج

فرع المراجعة الداخلية المنطقة ب

فرع المراجعة الداخلية المنطقة أ

فرع المراجعة الداخلية المديرية العامة

يســـمح الشكل السابق لمديرية المراجعة الداخلية بتقديم رأي فني واحد عن الأعمال التي تقوم بهـــا على مستوى المناطق، من خلال إشرافها على الفروع المختلفة لها، وإلزام تلك الفروع بالتقيد بإجـــراءات ومعايـــير المراجعة، وحثها على العمل على تحقيق الأهداف من أي فحص، كما أن هذا الشكل يقضي على عيوب الشكلين السابقين من خلال الآتي:

- الإشراف على عمل المراجعين على مستوى المناطق.
- مراعاة التقيد بالإجراءات والمعايير.
- العمل على تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.
- المقابلة والمتابعة الآنية في عين المكان من قبل مراجعي المناطق.
- التنسيق بين جميع الفروع.

2- المراجعة الخارجية:

عــرف " نصــر علــي عبد الوهاب " المراجعة الخارجية على أنها: "عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث والتحريات الاقتصادية؛ لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة، وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، وأصحاب المصلحة في المؤسسة" [1].

يمكــن أن نقــول أن المراجعة الخارجية هي التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسســة؛ بغــيــة فحــص البيانـــات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبـــداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لهـــا، وذلـــك لإعطائهـــا المصـــداقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية، خاصة (المساهمون، والمستثمرين، والبنوك، وإدارة الضرائب والهيئات أخرى).

كما يمكن أن نشير إلى الخطوات الأساسية التي تمر بها المراجعة الخارجية:

- قبــول التكليــف.
- تخطيط عملية المراجعة.
- تنفيذ عملية المراجعة.
- إعـــداد التقريـــر.

المراجع الخارجي:

تعددت الألقاب التي تطلق على المراجعين الخارجيين، واختلفت من دولة إلى أخرى، فعلى ســبيل المــثال يطلــق علــيه في الجزائر "محافظ الحسابات" وفي بعض الدول يطلق عليه "مراقب الحسابات" أو "مندوب الحسابات" أو "المحاسب القانوني"، لكن هذه الألقاب لم تغير من الدور الأساسي لـــه. فهو بذلك شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحايد ومسئول عن إبداء رأي فني حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة على المركز المالي لها.

إن تحقيق هدف المراجع الخارجي لن يكون إلا بتحديد دقيق لحقوقه وواجباته تجاه المؤسسة موضوع المراجعة. لهذا جاءت النصوص القانونية الدولية منظمة ومؤطرة لمهنة المراجع الخارجي، وفـــي سياق ذلك اختلفت هذه المراجعة من دولة إلى أخرى، تبعاً للأغراض النهائية منها، إذ تختلف

(1) عبد الوهاب، نصر علي. 2002. ***خدمات مراقب الحسابات لسوق المال***. الأسكندرية: الدار الجامعية؛ ص. 13.

مـن الـدول ذات التخطـيط الممركـز (المحلـي) إلى الدول ذات الاقتصادات الحرة التي تتصف بالمؤسسات الاقتصادية الخاصة، ووجود بورصة، وحركة اقتصادية مبنية على الثورة المعلوماتية.

3- وسائل المراجعة:

- *الوسائل المادية*: تكمن في مختلف الإمكانات المادية المتاحة أمام مديرية المراجعة الداخلية أو المـراجع الخارجـي، وكـذا فـي مختلف الأساليب والسياسات والمرجعيات النظرية والتطبيقية المؤطرة لهذين النوعين من المراجعة كالبرامج، والتجهيزات .. وغير ذلك.
- *الوســائل البشــرية*: تكمــن في شخص المراجع ومساعديه، وكذا الأشخاص الذين يتعاملون معهم. ويطلق على هذه الوسائل في أدبيات المراجعة: "مكتب المراجع".

4- أدوات المراجعة

يوجد نوعان من أدوات المراجعة يمكن شرحهما بالتفصيل على النحو الآتي:

أدوات الفحــص:

تشتمل هذه الأدوات على:

أ- **السبر الإحصائي (المشاهدة الإحصائية):** أشار "شركس. م. و" إلى أن استخدام أسلوب العينة يقوم على عدة فروض أساسية هى [1]:

- يفترض في العينة أن تكون ممثلة لخصائص المجتمع.
- إن تمثيل العينة لخصائص المجتمع المأخوذة منه، يمكن أن تعمم نتائج دراسة هذه العينة علي كل مفردات المجتمع.
- استخدام أسلوب العينات يختصر الجهد والوقت.
- استخدام أسلوب العينات يتفق مع انتشار تطبيق أساليب الرقابة الداخلية للمؤسسات.

(1) شركس. م. و. 1978. ***المراجعة: المفاهيم و الإجراءات في النظــم المحاسبية الإلكترونيـــة***. دار السلاســل. ص، 241.

ج- **المحادثــة:** تستخدم هذه الأداة لفهم الجوانب التطبيقية للعمليات التي يقوم بها مختلف المستخدمين داخــل المؤسســة في مختلف المستويات الإدارية والتشغيلية. وفي إطار البحث عن النجاعة في استخدام هذه الأداة، يلزم الآتي[1]:

- توجيه الأسئلة في إطار اختصاصات كل شخص، بما يحافظ على السلم التسلسلي للمسئوليات في المؤسسة.
- الــتحديد الدقيق لأهداف المحادثة، واختيار أحسن الأساليب، ثم معرفة: لماذا، وكيف تتم هذه المحادثة.
- استحضار الصعوبات ونقاط الضعف في المواطن، من أجل طرحها في شكل أسئلة.
- اســتعمال الأســاليب المنهجية في طرح الأسئلة، بمعنى الاختصار في الطرح وتعظيم فوائده الإيجابية.
- كتابة وتدوين الأجوبة بما يخدم أهداف المحادثة.

د- **البحــث الآلـــي:** إن الــثورة التكنولوجية في آخر القرن الماضي وبداية هذا القرن مست جميع نواحــي النشاط الاقتصادي، فتم إدخال الإعلام الآلي إلى جميع مستويات المعالجة في الوظائف المخــتلفة، فأصــبحت المؤسسة تستخدم البرامج لمعالجة، وتجهيز البيانات المختلفة في الأنظمة المــتعددة، ومن بين هذه الأنظمة النظام المحاسبي الذي يسعى إلى إنتاج وتوليد معلومات تعكس الواقــع الفعلــي للمؤسســة، مــن خلال مسار معين للمعالجة، فعند إدخال هذه البرامج أصبحت المعالجة آلية من خلال ممارسة عملية الإدخال إلى الآلة، ثم تبدأ المعالجة الآلية حتى يتم الوصول إلــى النــتائج النهائية للمعالجة. *وعلى ذلك يجب على المراجع أن يمارس عمليات الرقابة على النمط الجديد من المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات من خلال:*

- التأكد من المعالجة السليمة للبيانات المدخلة ومن مسار المعالجة.
- التأكد من احترام الخطوات في المعالجة.
- إدخال جميع البيانات والأحداث المالية للمؤسسة.
- ضرورة استكمال واستحداث المعلومات بعد كل حدث مالي.

---

(1) MARC, AQUIBA. 1988. Pourquoi et comment la demarche de qualité d'un service d'audit interne. ***Revue Francaise De l'audit Interne***, n° 140. Institut Francaise de l'audit interne et du contrôle interne ; Paris, juin; PP : 26-27.

- التأكد من كفاءة الأشخاص المنفذين للعمليات الآلية.

يظهر مما سبق حجم المسئوليات الملقاة على عاتق المراجع لتقييم مسار المعالجة، ثم الوقوف علـى مـدى صـدق المعلومات المعالجة آلياً، في هذا الإطار نرى ضرورة إعادة النظر في تركيبة مستخدمي مديرية المراجعة الداخلية، من خلال سد كل الثغرات المرتبطة بالمراجعة الداخلية المالية، فبالإضـافة إلى الماليين والمحاسبين ذوي الخبرة ينبغي أن تشتمل هذه المديرية على متخصصين في الإعلام الآلي من أجل القيام بالنقاط الآنف ذكرها.

هـ- **الفحص والتحقق:** من أجل الحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسـة، ينبغي اعتماد الممارسة الميدانية من خلال البحث على أدلة الإثبات الممكنة. ويمكن للمراجع أن يستخدم جميع الوسائل التي تمكنه من الحصول على الأدلة الكافية للحكم على العنصر موضوع الفحص، وينطوي هذا العنصر على :

- **الفحـص:** في هذا البند يسعى المراجع إلى التأكد من أن المستندات المعتمد عليها في التسجيلات المحاسبية معدة وفق ما ينص عليه القانون والتنظيم الداخلي للمؤسسة، وأن تحتوي على الآتي:
  - جميع البيانات الضرورية.
  - عدم وجود الأخطاء الحسابية فيها.
  - اعتمادها من قبل الأشخاص المؤهلين في المؤسسة.
- **التحقـق:** يعمل المراجع على التأكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة، وعلى تسجيلها تسجيلاً يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة، فضلاً عن التأكد من تسجيل كل ما من شأنه أن يؤثر عن عناصر الدخل أو الذمة.

الأدوات الوصفيـة:

تشتمل هذه الأدوات على :

أ- **الملاحظـة** : بعد الإطلاع على عناصر القوائم المالية للمؤسسة يمكن للمراجع أن يستنتج عدداً من الملاحظات حول هذه العناصر التي يفترض أن تعكس الطبيعة الفعلية للعنصر، لهذا يستعمل المـراجع الملاحظـة كأداة أساسية يؤكد من خلالها مدى تمثيل العنصر الواقع. ويمكن أن تأخذ الملاحظة الشكلين التاليين :

- *الطريقة المباشرة* : كملاحظة طريقة التخزين أو سلوك المستخدمين داخل المصالح.

- *الطــريقة غــير المباشــرة* :كالملاحظة المأخوذة من تقرير محافظ الحسابات للسنة الماضية أو الرسائل الواردة من الزبائن لتأكيد الرصيد.

ينبغــي في هذا الإطار الإشارة إلى أهم العناصر التي يمكن ملاحظتها والتي تشكل رأي المراجع حول مختلف جوانب النشاط. وهذه العناصر هي:

- ملاحظة المســار.
- ملاحظة الموجودات.
- ملاحظة الوثائــق.
- ملاحظة سلوك المستخدمين.

و- **الهيكل التنظيمي:** يعتبر الهيكل التنظيمي المرآة العاكسة لتوزيع مختلف الوظائف والمهام الجزئية للمؤسسة على مختلف الأقسام، لذا ينبغي أن نراعي في إعداده الآتي:

- حجم وطبيعة نشاط المؤسسة.
- تحديد المسؤوليات والمديريات المنفذة للعمل.
- البساطــة والمرونــة.
- تسلسل الاختصاصات.

فــي ظل ما سبق لا يمكن أن يأخذ شخص واحد على عاتقه تسيير عدة وظائف أو أن يكون بدون أية وظيفة، كما لا يجوز تجزئة أدوار وظيفة واحدة على قسمين مستقلين، أو وجود قسم بدون أيــة وظــيفة، لأن ذلــك يتناقض مع إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تنص على ضرورة تحديد المسئوليات وتقسيم المهام بشكل يتماشى مع طبيعة كل قسم داخل المؤسسة.

ثانياً: أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية:

يعتــبر التكامل بين المراجع الداخلي والخارجي الغاية الأساسية لتحقيق الكفاءة الإدارية، عن طريق الإمداد بالمعلومات ذات المصداقية للإدارة، بغية اتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، وتحقــيق مســتويات أعلى من الرشادة في القرارات المتخذة من قبل مستخدمي المعلومات المصادق عليها من قبل المراجع. ويمكن أن ننظر إلى التكامل من خلال الآتــي:

- طبيعــة التكامــل.
- أهميــة التكامــل.

1- طبيعة التكامل:

تناول *شوقي عطا الله* التكامل بين نوعي المراجعة في فقال: "إن وجود نوعين من المراجعة وتعاون كامل بين المراجعين الخارجيين والداخليين أمر ضروري لا بد من تحقيقه، لكن يجب الاحتفاظ دائماً باستقلال كل منهما"[1].

حسب *IFACI* فإن التكامل "يقوم على استعمال المراجعين الخارجين لنتائج أعمال المراجعين الداخليين، لأجل تقديم أعمالهم بكيفية جيدة، شريطة التأكد من حفاظ المراجعين الداخليين على استقلالهم ونوعية كفاءة أعمالهم"[2].

تناول *أحمد خليل* التكامل واعتبر أن "نطاق عمل كل من المراجع الداخلي والخارجي هو الفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء والغش وما يرتبط بها من الفحص لأنظمة الرقابة الداخلية فإن مهمة كل منهما مكملة للآخر"[3].

من خلال ما تقدم ندرك:

- إن أعمال التنسيق والتعاون بين المراجع الخارجي والداخلي تمنع الازدواج وتكرار العمل من قبل الاثنين.
- إن تجنب تكرار العمل يوفر الوقت لتركيز عملية المراجعة الخارجية أو الداخلية في بنود أخرى، مما يسمح بالفحص المؤدي إلى الرأي الصادق والسليم.
- إن تجنب تكرار العمل يؤدي إلى التقليل من النفقات.
- إن التكامل الإيجابي يؤدي إلي تبادل المنافع والمصالح بين الاثنين (المرجع الداخلي والخارجي).
- إن عملية التنسيق والتعاون بين المراجع الخارجي والداخلي لابد ألا تؤثر على استقلال كل منهما.

---

(1) عطا الله، شوقي. 1967. "المراجعة كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات"، ***مجلة المحاسبة و الإدارة والتأمين***؛ ع 8، القاهرة، ص 118.

(2) INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS : ***Voir Extrait de introduction aux normes.***

(3) خليل، أحمد. 1968. ***المراجعة والرقابة المحاسبية***. الإسكندرية: الدار الجامعية، ص 3.

إذا توافـر للمـراجع الداخلي الوقت الكافي لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذا تقييم مستويات النشاط في جميع الأقسام والمرتبطة منها على الخصوص بالمعلومات المالية المراد فحصها والتعليق عليها، وجب على المراجع الخارجي التركيز عليها، من خلال تقييمها، ثم التقرير – على ضوء هذا التقييم – فيما يرتبط بمنهجية أسلوب العمل، وكذا حجم الاختبارات ومواطنها وطبيعتها. *وبشكل عام تختبر المراجعة الداخلية من خلال المستويين التاليين:*

- الـتأكد من طبيعة المراجعة الداخلية في المؤسسة كوظيفة، انطلاقاً من الإمكانات المادية والبشرية والطرق والأساليب والمناهج المستعملة في عملية الفحص والتحقيق ثم التقرير.
- الـتأكد من سلامة الممارسة الميدانية للمراجعة الداخلية في المؤسسة، ومدى القدرة على اكتشـاف مواطـن الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وكذا مواطن اللبس في الأداء على مستوى الوظائف.

إن الدراسـة التـي تـم اعدادهـا من قبل معهد المراجعين الداخليين[1] في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا، والتي اشتملت على قائمة استقصاء تحوي 94 سؤالاً اشترك في الإجابة عنها 133 شـركة من نوعيات مختلفة. وفي سؤال حول طبيعة العلاقة بين المراجعة الخارجية والداخلية أجابت نسبة 81% من الشركات محل الدراسة كالآتي:

- أكدت نسبة 30% من هذه الشركات أن مكاتب المراجعة الخارجية قد قامت بدور فعال فـي تطويـر برنامج المراجعة الداخلية، بينما أكدت نسبة 51% من هذه الشركات أنه تم تنفيذ برنامج مشترك للمراجعة بين المراجعين.
- أفـادت نسبة 74% من المراجعين الخارجيين للشركات محل الإجابة أنه من الضروري فحـص أوراق العمل للمراجع الداخلي للاستعانة بها في المراجعة الخارجية، وأن 17% مـن الشركات المجيبة على الاستبيان أكدت نقل أوراق عمل المراجع الداخلي إلى الملف الدائم للمراجع الخارجي.
- نسبة 73% من المراجعين الخارجيين جعلت فحص تقارير المراجع الداخلي والمستندات المؤيدة، جزءاً من برنامج مراجعتهم الرسمي.

إن النسـق الحالـي للمـراجعة الداخلية والخارجية لابد أن يتدعم، من خلال تأهيل وتطوير المعـارف الفكـرية والقـرارات التطبيقية لدى المراجع الخارجي حول الجوانب النظرية والتطبيقية

(1) هذه الدراسة قام بها معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية.

المؤطـرة للمـراجعة الداخلـية، وكذلك بالنسبة للمراجع الداخلي. إن هذه المهمة قابلتها مهمة كبرى تتمثل في تطور المؤسسات الاقتصادية في العالم، إذ أخذت هذه الأخيرة عدة أشكال، وأصبحت تسير بعـدة أنمـاط، كما أنها تتبنى عدة أنظمة، فانتشارها جغرافيا (شركات متعددة الجنسيات) طرح عدة معطيات أهمها:

- اختلاف الأنظمة المحاسبة من دولة إلى أخرى.
- اختلاف اقتصادات الدول وما ينتج عنه من أثار على فروع هذه الشركات.
- تباين مستويات أداء الأسواق المالية واختلاف القيود المنظمة لأنشطتها في كل دولة.
- اخـتلاف العناصـر المؤثـرة على القوائم المالية الختامية للشركات، كالنظام الجبائي وشبه الجبائي، والنظام المصرفي والقضائي.

كما أن الانتشار الجغرافي للمؤسسة كبيرة الحجم في الدولة الواحدة وممارسة هذه المؤسسات للأسـاليب الـتجارية الجديدة، كالتجارة الإلكترونية، وإنشاء بعض المؤسسات – خاصة الافتراضية مـنها، ذات الـبعد الـرابع– أمور صعبت عملية الرقابة. لذا فتأهيل المراجعة الداخلية – باعتبارها ملازمـة للمؤسسـة – أمـر أساسي لتفعيل نمط الرقابة الداخلية، فهو يسهل ويوجه عملية المراجعة الخارجية بما يخدم طالبي الرأي الفني المحايد.

2- أهمية التكامل بالنسبة للأداء الرقابي:

يعتبر التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية إحدى الآليات الممكنة لتحسين مستويات أداء المـراجع الداخلي والخارجي على السواء، وبالتالي فهو يحسن الخدمة المقدمة من هؤلاء المراجعين سـواء لـلإدارة أو الأطراف الخارجية عنها، على افتراض أن هذين المراجعين يتقيدان بالنصوص والمعايير والإجراءات المؤطرة للنوعيين.

ويمكن في هذا الإطار أن نحدد أهمية التكامل انطلاقا من الزوايا الآتية:

- زاوية المراجع الخارجي.
- زاوية المراجع الداخلي.
- زاوية المؤسسـة.
- زاوية الأطراف الخارجة عن المؤسسة.

زاوية المراجع الخارجي: تبرز أهمية التكامل للمراجع الخارجي في الآتي :

- ثقـــة واطمئنان المراجع الخارجي في نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة، لاعتبار أن المراجعة الداخلية تسعى إلى تقييم هذا النظام للوقوف على فاعليته.
- اطمئـــنان المراجع الخارجي على دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر، لأن المراجعة الداخلية قد فحصت المستندات وراجعت النظام المحاسبي، ووقفت على مدى الالتزام بالطرق والمبادئ المحاسبة، ووقفت على مدى صلابة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في قسم المحاسبة.
- إن المراجعة الداخلية التي عادة ما تكون شاملة لجميع البنود تسهم بشكل كبير في إنقاص كلفة المراجعة الخارجية، وكذا توفير الوقت للسماح للمراجع الخارجي من فحص بنود أخرى، كما أنها تتيح للمراجع الخارجي توجيه عملية المراجعة.
- أخذ المراجع الخارجي في حسبانه كفاءة أداء المراجع الداخلي بما يخدم الأهداف المتوخاة من المراجعة.
- إن كبر حجم المؤسسات وتوزيعها جغرافيا يحتم على المراجع الخارجي زيادة ساعات العمل بما يتناسب وطبيعة المؤسسة، لذا وفي ظل وجود مراجعة داخلية كوظيفة لدى الإدارة، فإنها تراقـــب مختلف أجزاء هذه المؤسسة، سواء في المنطقة الواحدة أو في المناطق الأخرى، إن هـــذا الشكل يسمح للمراجع الخارجي بتوجيه عملية المراجعة في المناطق أو الأجزاء التي لم يشملها برنامج المراجعة الداخلية.

زاويـــة المـــراجع الداخلي : تعتبر المراجعة الداخلية آلية مساعدة لتوجيه عملية المراجعة الخارجية، فضـــلاً علـــى أنهـــا مصـــدر ثقة واطمئنان لدى المراجع الخارجي، فهي بذلك محل اهتمام الإدارة والمراجع الخارجي على السواء. وتبرز أهمية التكامل في هذه الزاوية في العناصر الآتية:

- إن الممارســـة الميدانية عن طريق فحص عناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة من قبل المراجع الخارجي – من شأنها أن تسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليســـات التي لم يستطع المراجع الداخلي أن يكتشفها، مما يتيح في النهاية إمكان البحث عن الأسباب المانعة من اكتشافها، والتي نوجزها في الآتي:

– عدم كفاية معايير المراجعة الداخلية.

– عدم تأهيل المراجع الداخلي.

– عدم الاستناد لخطوات عملية واضحة للمراجعة.

- ضعف نظام الرقابة الداخلية.

- إن معالجـــة هـــذه الأسباب من قبل مختلف الهيئات، كل على حسب مسئولياته يدعم ويؤهل المراجعة الداخلية عن طريق:
  - خلق هياكل خاصة بها.
  - تعديل المعايير، أو إنشاء معايير أخرى جديدة.
  - تأهيل وتدريب المراجع الداخلي.
  - توضيح خطوات العمل.
  - تكييف نظام الرقابة الداخلية بما يسمح بالقضاء على مواطن الضعف.
  - زيادة خبرة المراجع الداخلي نتيجة لاحتكاكه المستمر بالمراجع الخارجي، خاصة في معالجة بعض البنود الجديد، أو في توجيه عملية الفحص، أو تعامله مع بعض المواقف المعينة.
  - إضـــفاء الـــثقة على عمل المراجعة في المؤسسة، سواء من قبل الإدارة أو من قبل الأطـــراف الأخرى في ظل تكامل النوعين، لاعتبار أن نقص أحد النوعين يكمله النوع الآخر، فضلاً على أن النقص يُكمل في السنوات القادمة من قبل فاعله.
  - اســتعمال الأســـاليب الإحصائية واستخدام الإعلام الآلي في المراجعة الداخلية يقوي مصداقيتها العلمية والمهنية ويجعلها تتميز بالصحة والواقعية.

زاوية المؤسسة: مما لاشك فيه أن المراجعة الداخلية جاءت لسد حاجة الإدارة للرقابة على الأجزاء المختلفة للمؤسسة، كما جاءت المراجعة الخارجية لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى دلالة عناصر القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، بمعنى هل القوائم المالية الختامية تعبر فعلا عن مستوى الأداء الإداري في المؤسسة، فتكامل النوعين يتيح للمؤسسة فرصاً كبيرة من أهمها:

- توفـــير معلومـــات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين.
- تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة، وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة.
- بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري.

- إعــلام الإدارة عــن مواطن الضعف، من خلال الآراء حول الأنظمة المعلومات، مسار المعالجة.. وغير ذلك، مما يسمح لها من بالقضاء على هذه المواطن.
- تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المراجع، تقارير وملف المراجعة.
- خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين وباستبعاد ازدواجية العمل.
- فحــص أعمــال الفــروع المختلفة للمؤسسة الواحدة، بما يسمح ببسط الرقابة المستمرة للإدارة عليها.

زاويــة الأطــراف الخارجــة عــن المؤسسة: تعتبر الأطراف الخارجة عن المؤسسة (المستثمرون الحالــيون أو المحتملون، البنوك، إدارة الضرائب، صناديق الاستثمار، البورصة، المحللون الماليون ..إلخ)، أهم مستخدمي رأي المراجع الخارجي، فإدراك هؤلاء الأطراف بأهمية التكامل بين المراجعة الداخلــية والخارجــية يجعل مصداقية هذا الرأي يتوقف على درجة التكامل بين النوعين. ويمكن أن نحصى أهم الفوائد المترتبة عن التكامل للأطراف الخارجة عن المؤسسة في الآتي :

- اطمئنان هؤلاء الأطراف عن الرأي المعبر عنه من قبل المراجع الخارجي.
- شــمول الــرأي لكــل العناصــر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين.
- اطمئنان أصحاب المؤسسة على أموالهم.
- الإمــداد الآنــي بالمعلومات المفحوصة، والتي تعبر عن الواقع الفعلي للعنصر، وعلى ضــوئها يســتطيع الأطــراف اتخاذ قرارات مختلفة، قد تكون تمويلية كالبنك، وقد تكون جبائــية، وقد تكون من المستثمرين المحتملين، كل على حسب موقعه في البيئة الخارجية للمؤسسة.

ثالثاً: واقع تكامل نوعي المراجعة في الجزائر:

لإبــراز أهمــية التكامل بين نوعي المراجعة في الواقع الجزائري تم الاعتماد على أسلوب الــتحري المباشر لاختبار جملة من "الفرضيات" المرتبطة بالموضوع، عن طريق التقرب المباشر من فئة محافظي الحسابات في الجزائر، من خلال الاستبيان الذي خضع قبل نشره لعملية تحكيم من قــبل مجموعــة من الأساتذة في جامعة ورقلة، ينتمون لتخصصات علمية مختلفة كالإحصاء، علم الــنفس، وعلوم التسيير (الإدارة). وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب، خاصة من حيث:

- دقــة الأسئلــة.
- مدى شمولية الاستمارة.
- توزيع خيارات الإجابة لضمان ملاءمتها لعملية المعالجة الإحصائية.
- إدراج بعض الأسئلة المفخخة، لاختبار مدى جدية أفراد العينة في التعامل مع الاستمارة.

اعــتمدنا في توزيع استمارة الاستبيان على البريد العادي والاتصال المباشر بأفراد العينة من خــلال عــدة مناســبات مثل لقاءات العمل والملتقيات والأيام الدراسية، وساهم في نجاح هذا الأمر عضــوية الباحثيــن في المنظمة الوطنية للمحاسبين، باعتبارهما محافظي حسابات ممارسين. لم يتم تحديــد حجــم عيــنة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان، قمنا بتوزيع 154 اســتمارة اســتبيان. بعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على 81 استمارة من مجموع الاستمارات المرتجعة التي بلغ عددها 93 وتم رفض 12 منها لاحتوائها على أجوبة متناقضة. وعالج هذا الاستبيان ما يلي :

1- وظيفــة المراجعــة الداخليــة :

تشتمل معالجة هذه الوظيفة على دراسة :

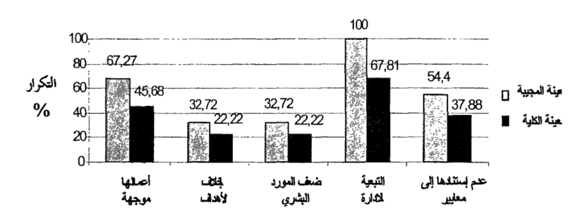
أ- **أهمــية وظــيفة المراجعة الداخلية :** جاء في جواب الأفراد، أن للمراجعة الداخلية أهمية بالغة، حيث أجابت نسبة 100 % بأهمية هذه المراجعة، ولم يجب أي فرد بعدم أهميتها أو الامتناع عن إبداء الرأي في هذا الشأن.

ب- **الــثقة فــي وظيفة المراجعة الداخلية :** أظهرت الدراسة أن 26 فرداً - أي بنسبة 32.09% - يــثقون فــي وظيفة المراجعة الداخلية، في مقابل 55 فرداً - أي بنسبة 67.91% - أجابوا بعدم ثقتهم فيها، مبررين ذلك بالأسباب التالية:

- عدم استنادها إلى معايير واضحة بنسبة 54.40 % من 55 فرداً، أي بنسبة 37.88 % من العينة الكلية.
- التبعية للإدارة بنسبة 100 %من 55 فرداً، أي بنسبة 67.81 % من العينة الكلية.
- ضعف المورد البشري بنسبة 32.72% من 55 فرداً، أي بنسبة 22.22 % من العينة الكلية.
- اختلاف الأهداف بنسبة 32.72 % من 55 فرداً، أي بنسبة 22.22 % من العينة الكلية.
- أعمالها موجهة بنسبة 67.27 % من 55 فرداً، أي بنسبة 45.68 % من العينة الكلية.

شكل رقم 4

أسباب عدم الثقة في وظيفة المراجعة الداخلية



2- وضعيـــة المراجعـــة:

أ- مواطن القصور:

أظهـــرت الدراســـة أن واحـــداً وثمانين فرداً – أي بنسبة 100% – يجزمون أن المراجعة قاصـــرة، وتحـــتاج إلى تأهيل لأداء أدوارها، بيد أنهم حددوا على ضوء ذلك مواطن القصور، تبعا لوجهـــات نظر كل فرد، فأكد كل الأفراد – أي بنسبة 100% – على أن المنظمات المهنية قاصرة عن أداء الأدوار المنوطة بها، وذهب أربعة وأربعون فرداً – أي بنسبة 54.32 % – إلى عدم كفاية المنظمات الحالية. وينبغي إدراج منظمات أخرى للمراجعة، بينما أكد الجميع على عدم كفاية معايير المراجعة. وذهب ثلاثة وستون فرداً – أي بنسبة 77.78 % – إلى ضعف المراجع الجزائري. وأكد جميع المستجوبين – أي بنسبة 100% – افتقاد المراجعة لمسار واضح وموحد يلزم جميع المراجعين بإتباعه.

شكل رقم 5

مواطن القصور في المراجعة

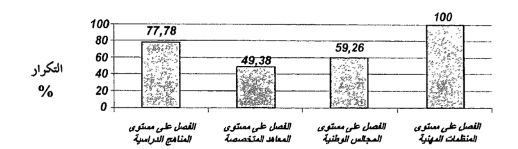
100
75
50
25
0
100
77,78
54,32
100
إفتقاد المراجعة إلى مسار
عدم كفاية معايير المراجعة
عدم كفاية المنظمات الحالية
قصر المنظمات المهنية

ب- الفصل بين مهنة المحاسبة والمراجعة:

أجاب 81 فرداً – أي بنسبة 100% – بنعم للفصل بين مهنة المحاسبة والمراجعة، لكن ذلك كان مربوطا بمستويات الفصل، فأجاب الأفراد بنسبة 100 % على ضرورة الفصل بين المحاسبة والمراجعة على مستوى المنظمات المهنية، بينما أجاب الأفراد بنسبة 59.26% بضرورة الفصل على مستوى المجالس الوطنية، وأجاب 49.38 % بالفصل على مستوى المعاهد المتخصصة، و 77.78 % بالفصل على مستوى المناهج الدراسية.

شكل رقم 6

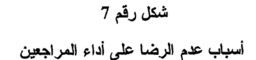
الفصل بين المراجعة والمحاسبة



ج- الأداء المهني للمراجع :

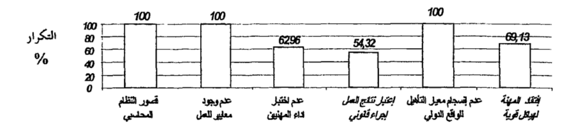
أظهرت الدراسة أن المراجع ليس راضياً كلياً على الأداء المهني للمراجعين، وأرجع عدم الرضا إلى الأسباب التالية:

- افتقاد المهنة لهياكل مهنية قوية: أكد على ذلك 69.13 % من أفراد العينة.
- عدم انسجام معيار التأهيل للواقع الدولي: أكد على ذلك كل أفراد العينة.
- اعتبار نتائج العمل إجراءً قانونياً: أكد على ذلك 54.32 % من أفراد العينة.
- عدم اختبار أداء المهنيين، خاصة في البورصة: أكد على ذلك 62.96 % من أفراد العينة.
- عدم وجود معايير للعمل الميداني: أكد على ذلك كل أفراد العينة.
- قصور النظام المحاسبي في معالجة بعض الظواهر: أكد على ذلك كل أفراد العينة.



شكل رقم 7

أسباب عدم الرضا على أداء المراجعين



3- تأهيـــل المراجعـــة:

أ- مرجعية تكييف المراجعة:

تـــناول هـــذا البـــند إشكالية تكييف المراجعة المالية في الجزائر مع المستجدات الاقتصادية الدولية، حيث أجاب الأفراد بنسبة 65.43 % بضرورة التكييف وفق لجنة التطبيقات الدولية للمراجعة الـــتابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، بينما أجاب 34.57 % بالتكييف وفق التجربة الفرنسية، ولم يجب أي فرد على الخيارات الأخرى.

شكل رقم 8

مرجعية تكييف المراجعة



التكييف وفق لجنة التطبيقات الدولية ■ التكييف وفق التجربة الفرنسية □

ب- التأهيل العلمي للمراجع:

أظهرت الأجوبة عدم كفاية التأهيل العلمي الوارد في النصوص الجزائرية، واقترحت الآتي:

- ضرورة التكوين المتخصص: أكد 54.32 % من أفراد العينة على ذلك.
- إلغاء الشهادات غير المرتبطة بالمحاسبة والمراجعة: أكد كل أفراد العينة على ذلك.

- اشتراط الشهادات الجامعية فقط: أكد كل أفراد العينة على ذلك.
- التكوين وإجراء امتحان نهائي: أكد 77.78 % من أفراد العينة على ذلك.

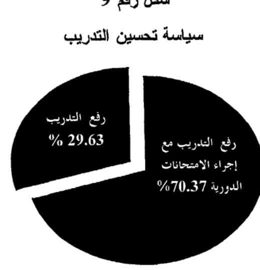
ج- التدريب المهني للمراجع :

أبرزت الأجوبة أن 100 % من أفراد العينة غير راضين على شكل التدريب الحالي المعتمد في الجزائر والمرتبط بالحصول على الاعتماد لمزاولة مهنة محافظة الحسابات، وأرجعوا ذلك للأسباب التالية:

- التدريب الحالي لا يتواءم مع طبيعة المراجعة: أكد أفراد العينة بنسبة 100 % على ذلك.
- التدريب غير مضبوط: أكد أفراد العينة بنسبة 74.07 % على ذلك.
- اقترح أفراد العينة لتحسين التدريب الحالي – الآتي:
- رفع التدريب لثلاث سنوات: أكد أفراد العينة بنسبة 29.63 % على ذلك.
- رفع التدريب لثلاث سنوات مع إجراء الامتحانات الدورية: أكد أفراد العينة بنسبة 70.37 % على ذلك.

شكل رقم 9

سياسة تحسين التدريب



د- الدورات التكوينية :

لخص السؤال أثر غياب الدورات التكوينية على الأداء المهني للمراجع في ثلاثة أشكال – الأثر الإيجابي، أو السلبي، أو ليس له أثر– فأجاب الأفراد بنسبة 100 % على الأثر السلبي لغياب الدورات التكوينية على الأداء المهني للمراجع.

هـ- استقلالية المراجـــع:

أجمـــع الأفراد على أن النصوص الجزائرية الحالية ليست كافية لدعم استقلال المراجع ثم اقترحوا:

- حذف حقوق سلم الأتعاب بنسبة 100 % من حجم العينة.
- تحديد الأتعاب وفق عدد الساعات المبذولة بنسبة 85.18 % من حجم العينة.
- التمييز بين المراجعين والمساعدين في الأتعاب بنسبة 54.32 % من حجم العينة.
- عدم توجيه عملية المراجعة بنسبة 100 % من حجم العينة.

4- استخدامـــات المراجعـــة:

تـــتزايد اســـتخدامات المراجعة في ظل أسواق رأس المال وإبرام عقود الشراكة أو انضمام الجزائـــر إلـــى المنظمة العالمية للتجارة، لهذا طرحنا سؤالاً يعالج مدى قدرة الشكل الحالي للمراجعة علـــى تلبـــية احتياجات هذه الفضاءات، فأجاب "محافظو الحسابات" عن إمكان تلبية احتياجات سوق رأس المال بنسبة 28.39 %، بينما أجاب بالنفي 71.61 % من حجم العينة، وأجاب عن إمكان تلبية الاحتياجات في ظل الشراكة الأورومتوسطية بنسبة 30.36 % وبالنفي نسبة 69.14 %، وأجاب عن إمكـــان تلبية الاحتياجات في ظل المنظمة العالمية للتجارة نسبة 27.16% وبالنفي نسبة 72.84 % من حجم العينة.

شكل رقم 10

القدرة على تلبية الاحتياجات

التكرار %
نعم
لا
سوق راس المال: 28,39 / 71,61
الشراكة لاورو متوسيطية: 30,36 / 69,14
المنظمة العالمية للتجارة: 27,16 / 72,84

لإبراز أثر الممارسة الجبائية في المؤسسة على المراجعة أجابت نسبة 37.04 % عن وجود أثر سلبي، بينما نفت نسبة 62.96 % أن يكون لها أثر.

الخاتمـــــة :

بات واضحاً أن تكامل المراجعة الداخلية والخارجية أصبح يشكل دعماً لتأهيل الأداء الرقابي، ســواء بالنسبة للمؤسسة أو الأطراف الخارجية، إذ لا ينبغي أن ننظر إلى المراجع الداخلي على أنه متواطــئ مــع الإدارة، بــل ينبغــي أن تؤطر هذه الوظيفة بالمعايير الكفيلة بترقيتها لخدمة الإدارة، ولتوجــيه المراجع الخارجي لخدمة الأطراف التي تهمها آراءه، بغية الاستفادة من تفعيل كل جوانب الإطار الرقابي، لكن الواقع الدولي والجزائري أفضى من خلال الدراسة إلى الآتي:

1- تدعــو المــنظمات الدولــية للمــراجعة إلى ضرورة إرساء توافق وانسجام المراجعة الوطنية للتوجــيهات وقيود العمل دولياً، بغية السماح بإجراء المقاربات الضرورية بين نتائج المراجعة على المستوى الوطني ونتائجها على مستوى الدول، خاصة في ظل قيد نشاط الشركات متعددة الجنسيات والتسعير الدولي لهذه الشركات والانفتاح الاقتصادي الدولي.

2- وجهــت للهــياكل المشرفة على المراجعة المالية في الجزائر عدة انتقادات، ارتبط جزء منها بالتأهــيل للمــراجعة في جوانبها العلمية والتطبيقية، وارتبط الجزء الآخر بالجوانب التنظيمية والسلوكية المرتبطة على الخصوص بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، باعتباره يحوي وظيفة إنشائية وأخرى انتقادية، وارتبط الآخر بالجوانب المــتعلقة بالتعلــيم والتكوين الجامعي في ميدان المراجعة، ما أدى إلى حدوث تباعد في الواقع العملي للمراجعة بين الجزائر والدول المتقدمة بإشراف هيئات دولية متخصصة.

المراجـــع

أولاً – المراجع العربية:

1. خليل، أحمد. 1968. ***المراجعة والرقابة المحاسبية***. الأسكندرية: الدار الجامعية.
2. شركس، م. و. 1978. ***المراجعة المفاهيم و الإجراءات في النظم المحاسبية الإلكترونية***. الكويت: دار السلاسل.
3. عطا الله، شوقي. 1967. "المراجعة كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات"، ***مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين***، ع 8. القاهرة.
4. العمرات، أحمد صالح. 1990. ***المراجعة الداخلية: الإطار النظري والمحتوى السلوكي***. عمان: دار النشر للنشر والتوزيع.
5. عبد الوهاب، نصر علي. 2002. ***خدمات مراقب الحسابات لسوق المال***. القاهرة: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.

ثانيًا – المراجع الأجنبية:

1. **Etienne, B**. 1989. ***L'audit Interne: Pourquoi et Comment***. Les éditions d'organisation; France.
2. **Jacques, Renard**. 1994. ***Théorie et Pratique de Audit Interne.*** Les éditions d organisation; Paris.
3. **Marc, Aquiba**. 1998. Pourquoi et Comment la Demarche de Qualité d'un Service d'audit Interne. ***Revue Francaise de L'audit Interne***, n° 140. Institut Francaise de l'audit Interne et du Contrôle Interne; Paris, Juin.
4. **International Fedration of Accountants**. Voir Extrait de Introduction aux Normes.

الملاحــق

استمارة الاستبيان

1- الاسم (اختياري): ....

2- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

3- العمر: .... عاما / الشهادة العلمية...

4- القطاع الذي تنتمي إليه..

5- الخبرة .... عاما / العنوان:.................................. الهاتف:.........................

	نعم	لا	بدون جواب
6- هل تعتقد بان وظيفة المراجعة الداخلية مهمة؟	☐	☐	☐
7- هل تثق في وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة؟	☐	☐	☐

إذا كان الجواب " لا " ما هي الأسباب :

☐ عدم استنادها إلى معايير واضحة.

☐ التبعة للإدارة.

☐ ضعف المورد البشري.

☐ اختلاف الأهداف.

☐ أعمالها موجهة.

سبب آخر .. اذكره ....

8- هل ترى أن المراجعة المالية في الجزائر تحتاج إلى تأهيل؟

إذ كان الجواب بنعم ماهي الدوافع؟

☐ قصور المنظمات.

☐ مزج المنظمات بين المهن.

☐ عدم كفاية المنظمات.

☐ عدم كفاية المعايير.

☐ ضعف المرود البشري

☐ عدم اتباع مسار موحد للمعالجة.

سبب آخر .. اذكره ....

نعم ☐ لا ☐

9- هل ترى ضرورة الفصل بين مهنة لمحاسبة والمراجعة؟

إذ كان الجواب " نعم " على أي مستوى في رأيك؟

☐ المنظمات المهنية.

☐ المجالس الوطنية.

☐ المعاهد المتخصصة.

☐ المناهج الدراسية.

مستوى آخر .. اذكره ....

نعم ☐ لا ☐

10- هل أنت راض على الأداء المهني للمراجعين؟

إذ كان الجواب " لا " ما هي الأسباب.

☐ افتقاد المهنة لهياكل مهنية قوية.

☐ عدم انسجام معيار التأهيل للواقع الدولي.

☐ اعتبار نتائج العمل إجراءً قانونياً.

☐ عدم اختبار أداء المهنيين خاصة في البورصة.

☐ عدم وجود معايير للعمل الميداني.

☐ قصور النظام المحاسبي لمعالجة بعض الظواهر.

سبب آخر اذكره ....

نعم ☐ لا ☐

11- هل ترى أن التأهيل العلمي الوارد في النصوص الجزائرية كاف؟

إذ كان الجواب " لا " ماذا تقترح؟

☐ تكوين متخصص.

☐ إلغاء الشهادات غير المرتبطة بالمحاسبة والمراجعة.

☐ اشتراط فقط الشهادات الجامعية.

☐ التكوين مع إجراء الامتحان النهائي.

اقتراح آخر .. اذكره ....

12- ما هي حسب رأيك – مرجعية تكييف المراجعة المالية في الجزائر مع المستجدات الاقتصادية الدولية؟

☐ تجربة لجنة التطبيقات الدولية للمراجعة.

☐ تجربة الاتحاد الأوروبي.

☐ تجربة أمريكا.

☐ تجربة بريطانيا.

☐ تجربة فرنسا.

☐ تجربة مصر .

☐ تجربة السعودية.

تجربة أخرى .. اذكرها ....

13- هل أنت راض عن شكل التدريب المهني المطلوب في الجزائر؟ نعم ☐ لا ☐

إذ كان الجواب " لا " .. ما هي الأسباب :

☐ لا يتواءم مع المراجعة.

☐ غير مضبوط

- ماذا تقترح؟

☐ الإبقاء عليها.

☐ التدريب لثلاث سنوات.

☐ التدريب لثلاث سنوات مع إجراء الامتحانات الدورية.

14- كيف ترى أثر غياب الدورات التكوينية على الأداء المهني للمراجع؟

أثر إيجابي ☐ سلبي ☐ ليس لها أثر ☐

نعم لا

15- هل تعتقد أن النصوص الجزائرية كافية لدعم استقلال المراجع؟ ☐ ☐

إذا كان الجواب" لا " ماذا تضيف:

☐ حذف سقوف سلم الأتعاب.

☐ تحديد الأتعاب وفق عدد الساعات المبذولة.

☐ التمييز بين المراجعين والمساعدين في الأتعاب.

☐ عدم توجيه عملية المراجعة.

شيء آخر .. اذكره ....

16- كيف ترى اثر الممارسة الجبائية في المؤسسة على المراجعة؟

أثر إيجابي	سلبي	ليس لها أثر
☐	☐	☐

17- هل تعتقد أن الشكل الحالي للمراجعة كفيل بالإجابة عن احتياجات:

	نعم	لا
• سوق راس المال؟	☐	☐
• الشراكة الأورو متوسطية؟	☐	☐
• الدخول إلى المنظمة العالمية للتجارة؟	☐	☐

شيء آخر .. اذكره ....

The Effect of the Internal and External Audit Complementarity's on the Control Performance: Case of Algeria

Dr. Messaoud Seddiki
Lecturer,
Faculty of law and Economics
University of Ouargla - Algeria

Dr. Madani Ben-Belghit
Lecturer,
Faculty of law and Economics
University of Ouargla - Algeria

Abstract

This paper intends to give answers to a problem of relative importance: the power of internal and external audit to optimize the act of operational supervision in the sense of unification and impulsion of the efforts aiming at the operation of complementarity's of the two types, within the limits of satisfying the needs of supervision required by the users especially in the case of Algeria.

The research team has taken the particularity of the two types of audit, internal and external. The first is an evaluation independent from the centers of activity and inside the economic establishment to review the various operations that serve the central administration in addition to the observation of the capacity and efficacy of the different control means to allow the administration to make decisions in due place and time. The second concentrates on the differences indicating the economic events through the study of indexes and the account books and the evaluation of the internal audit system, to make an objective opinion of the liability of data resulting from the audit system considered to give it credit and acceptance by the users (shareholders, banks, businesspeople, taxes and other instances).

It is obvious that those who benefit from the services of the two types of audit will vary because of the very essence of their methods, and the interference of their roles and tools and the interrelationship of their results. It is, thus, necessary to underline the importance of their complementarity's, especially in the optimization of the supervision operation in general and the influence on decision made of the in the light of the audit for all parties: internal or external, the company, or the partners.

In the light of this multidimensional complementarity's, we tried to apply it to the Algerian context to see the validity of the two types as tools of supervision used by the different partners on the basis of a questionnaire filled in by certified accountants in Algeria, knowing that they decide upon results of internal audit and the degree of its liability trying to find how it could not be fully trusted, then the position of the audit in Algeria showing its weaknesses, after that the possibility of separation between accountancy and audit, evaluation of the professional activity of the audit and finally a picture of the qualification of audit in Algeria from the points of view of : The retroactive adaptation of audit – The scientific qualification of the auditor – Professional training in audit – Training seminars – Independence of the auditor – The applications of audit.

تسييس المعرفة المحاسبية ودوره في إصدار المعايير المحاسبية الدولية*

د. عصام فهد العربيد
قسم المحاسبة
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
جامعة الزيتونة الأردنية

ملخص:

يختبر هذا البحث مدى الارتباط بين الأطراف السياسية والمعرفة المحاسبية من جهة، وعملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى، حيث يتم إثبات هذه الفرضية من خلال دراسة حالة الولايات المتحدة الأمريكية ودور الأطراف السياسية فيها، بالتأثير على FASB والتأثير غير المباشر على لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC. حيث جاءت المعايير المحاسبية الدولية استجابة للتوسع الكبير في أنشطة الشركات متعددة الجنسيات في بداية السبعينيات، ولإنجاز أعمالها بسهولة وبسرعة وبأقل تكلفة.

وكما هو معلوم أن دول العالم متباينة في الثقافة واللغة والدين والنظم السياسية والنظم الاقتصادية، فإن هناك اختلافات واسعة، وهناك بعض التشابه، وفي بداية عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية سعت – كمرحلة أولى إلى إزالة الاختلافات غير الضرورية، وتعميق التشابه والتطابق من خلال طرح أكثر من بديل للمعالجة في المعايير المحاسبية، لكنها بدأت منذ عام 1992 صعوداً، وعمدت من خلال عملية تعديل المعايير وإعادة صيغتها إلى تقليص البدائل، وهذا يعكس البعد السياسي لتوجهات المتحكمين في عمل IASC بالعمل على جر دول العالم الأخرى إلى ما تهدف إليه.

ويظهر البحث أن المعايير المحاسبية الدولية هي – بالأصل – معايير محاسبية أمريكية تم إضفاء الصبغة الدولية عليها، ومن جهة أخرى، فإن معظم المعايير المحاسبية الدولية جاءت تاريخياً بعد صدور المعايير المحاسبية الأمريكية وهذا يثبت صحة الفرضية الأساسية في البحث، ويظهر – أيضاً – مدى التأثير الكبير للهيئات المحاسبية الأمريكية في إصدار المعايير المحاسبية الدولية، وحرمان الدول النامية ومنها العربية – من الاستفادة من المحاسبة، كأداة لخدمة التنمية الاقتصادية وتنفيذ خطط وسياسات هذه الدول وقدم البحث النتائج والتوصيات في هذا الصدد.

---

* تم تسلم هذا البحث في مارس 2005، وتم قبوله للنشر في يوليو 2005.

مقدمـــة:

تركـــز معظـــم الأبحـــاث المحاســـبية على استخدام مناهج البحث المعروفة، وهي الوصفية والاســـتنباطية والاستقرائية والإيجابية التي تعالج الظواهر المحاسبية من الناحية الفنية، دون الخوض في الأبعاد السياسية والاجتماعية والاقتصادية.

ويشـــير الواقع العملي إلى غياب استخدام المناهج البحثية المعاصرة (التفسيرية والنقدية) في البحوث المحاسبية في العالم العربي؛ وتقوم هذه المناهج على طرح أسئلة بحثية تهتم بدراسة العوامل غـــير المرئية للموضوع، وتعتبر هذه المناهج بديلة للمناهج المستخدمة سابقاً في الأبحاث المحاسبية، وهـــي المـــناهج الوصفية والاستنباطية والاستقرائية والإيجابية، التي قيدت في السابق فكر الباحثين وأدوات البحث المستخدمة، ونوعية التفسيرات، حيث تعتمد هذه المناهج على طرح أسئلة ذات مفاهيم كمـــية تهتم بالعوامل والمتغيرات واكتشاف العلاقات فيما بينها، باقتصارها على العوامل الملموسة أو المرئية (عبد سيد المطيري؛ وطلعت عبد العظيم متولي، 2002).

ويعتـــبر عام 1980 عام التحول والتغير في مناهج البحوث، فبدلاً من التركيز على محاولة فهـــم المحاســـبة كعملـــية فنية داخل المنظمات الاقتصادية والتنظيمية والاجتماعية والسياسية تحول التركيز إلى دراسة المحاسبة كظاهرة فنية لها أبعادها الاقتصادية والتنظيمية والاجتماعية والسياسية، ويدل على ذلك التعريف الآتي للمحاسبـــــة (Laughlin and Lowe, 1990) "تعتبـــــر المحاسبة نظامًـــا رأســـماليًا يتصـــف بالخصائص السلوكية والهيكلية، ويستخدم المصطلحات المالية الأساسية، ويشتق معانيه ومفاهيمه من التنظيم المحيط به، ويعتبر هذا النظام جزءاً لا يتجزأ منه".

"A Formal system with structural and behavioral characteristics whose terms are expressed in Fundamentally Financial form, whose meaning is derived from the organization of which it is an integrated part".

ونتيجة للانتقادات الموجهة إلى المنهج الإيجابي في تفسير الظواهر المحاسبية، نشأت مناهج بحثـــية معاصـــرة – مثل المنهج التفسيري والنقدي – التي تركز على الأبعاد الاجتماعية والسياسية للظواهر المحاسبية وتأثيرها في صياغة المعايير المحاسبية المحلية والدولية.

أولاً: المنهج التفسيري في البحوث المحاسبية:

يعـد هذا المنهج طرفاً نقيضاً للمنهج الإيجابي، فهو يختلف معه في الافتراضات، حيث يعتمد المـنهج التفسيري على فرضية أن الحقيقة غير موضوعية أو مادية، وعلى العكس يتم بناء الفرضية من خلال التفاعلات الشخصية. وللباحث دور هام جداً في دراسة الظاهرة المحاسبية، ويركز الباحث طـبقاً للمـنهج التفسـيري على الأفراد الذين يعايشون الممارسة المحاسبية، ويركز - أيضاً - على التفاعلات الاجتماعية والسياسية المحيطة بها.

ثانياً: المنهج النقـدي في البحوث المحاسبية:

يفـترض هـذا المنهج أن الظاهرة المراد دراستها جزء من المجتمع، لذلك تتمركز في وسط الـبعد الشخصي الموضوعي. ويركز هذا المنهج على التحليل التاريخي للظواهر المحاسبية بأسلوب نقـدي، ويـرفض قـبول المفاهيم الجاهزة لظواهر متعددة (عبد سيد المطيري؛ وطلعت عبد العظيم متولي، 2002).

ويمكن تحديد ثلاثة اتجاهات في المنهج النقدي في المحاسبة، وهي: اتجاه التطور الاجتماعي، وأسلوب الحوار، واتجاه الاقتصاد السياسي، واتجاه المعرفة والسلطة، وجميعها تشترك في افتراضات المنهج النقدي.

وبذلـك يمكن تحديد العديد من المتغيرات التي تساهم في تسييس المعرفة المحاسبية، والتأثير في إصدار المعايير المحاسبية المحلية والدولية، وهي:

أ- التوجه الحكومي (السياسي) لخلق وإصدار المعايير المحاسبية.

ب- الظروف الاقتصادية والحاجة لإصدار المعايير.

ج- الممارسات المحاسبية السائدة.

د- أطراف صراع المصالح بين الأفراد والمنظمات المهنية والحكومية في إصدار المعايير.

هـ- تفاعل الأفراد المهنيين والأكاديميين والمجموعات المسيطرة في مراكز اتخاذ القرار في الدولة.

أهميـــة البحـــث:

تتجسد أهمية البحث في تسليط الضوء على قصور المناهج التقليدية المستخدمة في المحاسبة فـــي إظهار التداخل بين الأبعاد السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وضرورة استخدام مناهج جديدة، مـــثل المنهج التفسيري أو المنهج النقدي، لإثبات وجود علاقة بين السياسة والمحاسبة، وإظهار كيفية تســييس المعــرفة المحاســبية ودورها بإصدار المعايير المحاسبية، من خلال دراسة حالة الولايات المتحدة الأمريكية.

هـــدف البحـــث:

سيهدف البحث إلى:

1- إظهار دور المناهج الحديثة في إثبات العلاقة بين السياسة والمحاسبة.

2- التركيز على دور البعد السياسي بإصدار المعايير المحاسبية.

3- تحليل الرقابة على المعرفة المحاسبية.

مشكلـــة البحـــث:

تـــتمحور مشكلة البحث في تبيان العلاقة بين الأطراف السياسية والمعرفة المحاسبية، بعد أن أثبتت التجربة العملية تأثر المحاسبة بالبعد السياسي، وأنها غير تجريدية، ومحايدة، لأن المحاسبين لا يمكـــن أن يتجردوا عن ارتباطاتهم الاجتماعية مع أفراد المجتمع، ومنهم السياسيون ويؤثر هؤلاء في المحاســبة عـــن طريق القرارات التي يتخذونها ويتأثرون بالمحاسبة التي تستخدم أرقامها في صنع القرارات السياسية.

وطـــبقاً لذلـــك تثار عدة أسئلة مثل: هل للمحاسبة أبعاد سياسية؟ وهل يمكن تسييس المعرفة المحاسبية، والتأثير بإصدار المعايير المحاسبية محلياً ودولياً؟ وما الجهات التي تقوم بذلك؟ وما الذي يعود عليها من إصدار المعايير المحاسبية المحلية والدولية؟

فرضية البحث الأساسية:

يوجـــد ارتـــباط قوي ومباشر بين الأطراف السياسية والمعرفة المحاسبية من جهة، وعملية إصـــدار المعايـــير المحاسبية الدولية من جهة أخرى، حيث يتم إثبات هذه الفرضية من خلال دراسة حالـــة الولايات المتحدة الأمريكية ودور الأطراف السياسية فيها بالتأثير على هيئة المعايير المحاسبية المالية (FASB) والتأثير غير المباشر على لجنة هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC).

التغيرات المعاصرة في الأبحاث المحاسبية:

منذ ما يقرب من نهاية السبعينيات أخذت البحوث المحاسبية تميل نحو النظريات الوضعية ودورها في صياغة المعايير المحاسبية وتسويقها، وأنجزت العديد من البحوث الوضعية، كان من ابرزها، والأكثر إشارة إليها في الأدبيات المحاسبية – بحوث كل من Watts & Zimmerman، ويبدو أن هذا المنحى من البحوث المحاسبية له ما يبرره في ضوء كثرة الطلب على النظريات المحاسبية (المعايير)، لأغراض التبرير وكثرة العرض لها.

حيث يقول كل من (Watts & Zimmerman, 1987: 112): إن المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة نجمت عن تفاعل معقد بين عدة أطراف أنفقت الأموال من أجل ذلك، ومن خلال النظرية الوضعية نتمكن من معرفة مصادر الضغط التي تقود لوضع المعايير والآثار التي تتركها في الأطراف المختلفة، وإعادة توزيع الموارد، ولماذا تنفق هذه الأطراف الكثير من الموارد في محاولتها للتأثير في عملية وضع المعايير . وأن النظرية الوضعية ستكون قادرة على تفسير المعايير المحاسبية المعمول بها والتنبؤ بكيفية تعديلها والإجراءات التي يقوم بها مختلف الأطراف للتأثير في عملية وضع المعايير (Zimmerman, 1980: 107) و (الججاوي، 2000).

وفي مقالتيهما الموسومتين: The Demand and Supply for Accounting Theories و The Market for Excuses ، يستنتجان أن للنظريات المحاسبية دورًا مهمًا في تحديد محتوى القوائم المالية، وأنها – أي النظريات – تخدم كوسيلة للتبرير، فضلاً عن دورها المعلوماتي والتعليمي، وأن الوظيفة المهيمنة للنظريات المحاسبية هي في الأساس تقديم أعذار لتفي بالطلب الناشئ نتيجة العمليات السياسية (Watts & Zimmerman, 1979: 273-304).

وفي الجانب المقابل يدافع أصحاب النظريات المعيارية عنها بقولهم: إن مفاهيم مثل الأخلاق، القيم، العدالة، الإنصاف، الحقيقة والرفاهية .. وغيرها،هي مفاهيم وأحكام معيارية يستخدمها المحاسبون – كأفراد في المجتمع – عند ممارستهم للمهنة في القياس والتقويم وتوصيل المعلومات الاقتصادية، وهذه المفاهيم تركز على ما يجب ان يقوم به المحاسب، ومن بين أولئك:
(Chambers, 1962) (Tinker et al., 1982) (Scott, 1965) (Belkaoui,1981) (Jensen & Meckling, 1976).

وفي هذا الصدد عرض Hakansson الأنموذج الآتي للنظرية المعيارية في المحاسبة والتي يرجع فيها نظرية المحاسبة إلى الفكر المعياري للإنسان. وعلى الرغم من إيمان الباحث بشكل كامل

بأن الفكر يسبق أي عمل يقوم به الإنسان، فإن عدم وجود نظرية محاسبية قائدة للعمل المحاسبي هو الذي يجعل العمل المحاسبي يسحب الفكر إلى مجاراة التطبيق والممارسة، ثم يبدأ البحث عن تبريرات نظرية وأعذار يستند إليها المحاسبون والإدارة والأطراف الأخرى ذات العلاقة . ولسنا بصدد الدخول فـــي الأســـباب والعوامـــل التي وراء عدم وجود نظرية محاسبية عامة، فهي خارج مجال الدراسة (الججاوي، 2000) .

وإزاء هذا الوضع اندفع الأدب المحاسبي نحو المحاسبة الوضعية Positive Accounting، والبحث عن تبريرات للجانب العملي، وتفسيرات لما يقوم به المحاسبون، وتفضيلات المد راء لمعايير محاســـبية معيـــنة، والضغوط التي تتعرض لها عملية وضع المعايير المحاسبية، وآثار ذلك على كل طرف. وهذا ما سيتعرض له الجزء التالي:

المعرفة السياسية والمعرفة المحاسبية ودورهما في إصدار المعايير المحاسبية:

قـــد يكـــون منطقـــياً التساؤل عن مدى العلاقة بني السياسة والمحاسبة؟ وهل للمحاسبة أبعاد سياسية؟ وهل هذه الأبعاد على المستوى المحلي أم على المستوى الدولي أيضاً؟ وإذا كانت كذلك، فما هـــي هـــذه الأبعاد؟ وكيف تعمل؟ أو بعبارة أخرى هل المحاسبة تسيس؟ أو قابلة للتسيس؟ ومن يقوم بذلك؟ ولمصلحة من؟.

ومـــن المتعارف عليه أن السياسة تمثل مجموعة من المعارف الخاصة بفن حكم المجتمعات، وأن السياسة والاقتصاد يكملان بعضهما البعض، ولا يوجد قرار سياسي إلا وراءه مصلحة اقتصادية، وبالمقابل لا يوجد قرار اقتصادي إلا وراءه مصلحة سياسية، لأن السياسة تسيطر على جميع الأنشطة الاجتماعـــية والاقتصـــادية (Scott, 1965)، وبالمقابل هناك علاقة وطيدة بين المحاسبة والاقتصاد، حيـــث تقوم المحاسبة بتسجيل الأنشطة الاقتصادية والتعبير عن العلاقات بين المنظمات الاقتصادية. ولكـــي تقوم هذه المنظمات بإدارة مواردها بصورة جيدة، لا بد لها من بيانات محاسبية سليمة ونظم رقابـــية محاســـبية (Boulding, 1977) . ويتمثل تأثير السياسة والاقتصاد على المعرفة المحاسبية وإصـــدار المعايير المحاسبية في أن هذه المعايير تمثل بيانات كتابية تصدرها هيئات مهنية، وتتعلق بالنواحي الفنية المحاسبية، وتظهر الناحية السياسية هنا فيمن يضعون المعايير وتوجهاتهم ومصالحهم والأطراف التي يمثلونها والسلطة المستخدمة لفرض هذه المعايير (العبد الله، والججاوي، 2002).

وقـــد اعتـــبرت المحاســـبة مـــنذ القـــدم موضوعاً أساسيًا غير سياسي، مثل العلوم الأخرى كالرياضيات وعلم النفس، وغيرهما من العلوم، لكن هذه النظرة للمحاسبة تغيرت في العصر الحديث،

حيــث إذا تعمقــنا فــي عملية وضع المعايير المحاسبية، فإنه يمكننا تحديد البعد السياسي أو تسييس المعرفة المحاسبية.

وللأرقام المحاسبية تأثير قوي على السلوك الاقتصاد، وطبقاً لذلك تؤثر القواعد المحاسبية في السلوك البشري، وبالتالي تعد عملية وضع المعايير المحاسبية عملية سياسية بالدرجة الأولى.

وفــي الواقــع يوجــد الكثير من الآراء التي تدعم ذلك، فنرى Gerboth يكتب عن تسييس القواعــد المحاسبية (Gerboth, 1973) أنها ليست حتمية فحسب، بل في المجتمع الديمقراطي فقط، يكــون للهيئات السياسية الحق في إصدار القواعد وتطبيقها من قبل الآخرين. ويقول – أيضًا: عندما تعــتمد عملية اتخاذ القرارات على ثقة المجتمع كي تنجح، فإن المقومات الأساسية لهذه العملية ليست فنية، بل سياسية.

ويكتــب (Horngren, 1983) أيضًا في الموضوع نفسه، ويقول: إن عملية وضع المعايير المحاســبية هي عملية سياسية، لأنها عملية اجتماعية بالدرجة الأولى، حيث إن المعايير تضع القيود علــى الســلوك البشري، لذلك يجب أن يتم قبولها من الأطراف الأخرى، ويكون القبول إلزامياً، أو تطوعــياً، أو الاثنيــن معــاً. ويكون القبول موضوعاً للعديد من الصعوبات والتعقيدات في المجتمع الديمقراطي، ويتطلب مهارات تسويقية كبيرة في الجانب السياسي.

وفــي الاتجاه نفسه يرى كل من Robert و Gary أنه في كل من النظرية والتطبيق يتضح تأثــير التقارير المحاسبية على الرخاء الاجتماعي، ولذلك ليس من المستغرب أن تكون هيئة المعايير المحاسبية المالية (FASB) هيئة سياسية، وطبقاً لذلك فإن عملية اختيار البديل المحاسبي المقبول هي عملية سياسية (Robert and Gray, 1976)، وتعتبر هيئة المعايير المحاسبية الأمريكية مسئولة أمام الجمــيع طــبقاً لمصــالحهم، لأن المحاسبة تؤثر في السلوك البشري، وبناءً على هذا يجب أن تكون أهداف هيئة المعايير المحاسبية استجابة للعديد من الاعتبارات غير الفنية، بخلاف النظرية المحاسبية أو طبيعة البيانات الاقتصادية.

والهدف من ذلك هو إيجاد معايير للإفصاح المالي توفر البيانات المفيدة للقرارات الاقتصادية. وعلى أن ينسجم المعيار مع أهداف الاقتصاد الكلي للبلاد وللبرامج الاقتصادية المصممة للوصول إلى هذه الأهداف:

حيث يقول *Hawkins: (Hawkins, D.F, 1973)*

"The FASB,s objectives must be responsive to many more considerations than accounting theory or our nations of economically useful data. Corporate reporting standards should result in data that are useful for economic decisions provided that the standard is consistent with the national macro economic objectives and the economic programs designed to reach these goals."

ويشير Hawkins إلى أن هيئة المعايير المحاسبية المالية الأمريكية لديها القدرة على التأثير في السلوك الاقتصادي، وبسبب ذلك تعتبر ملتزمة بمساندة الخطط الاقتصادية للحكومة .

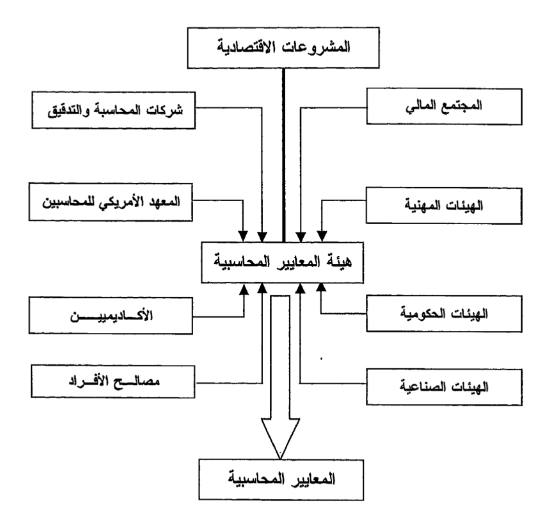
تسييس المعرفة المحاسبية وإصدار المعايير المحاسبية الأمريكية:

فـــي البداية لا بد من الإشارة إلى أن التركيز سينصب على التعرض إلى النمط الأمريكي في مجال وضع المعايير والاهتمام بها كنموذج لعملية وضع المعايير المحاسبية على المستوى المحلي من جهة، ولأنه الأكثر تأثيراً في عملية وضع المعايير المحاسبية على المستوى الدولي من جهة أخرى.

إن المعايير المحاسبية هي محصلة لضغوط قوى عديدة لها مصلحة فيها، والتوصل إلى معيار معين يأتي نتيجة لعملية تسوية Compromise للمواقف.

الأطراف الأمريكية المؤثرة في وضع المعايير المحاسبية:

(Kieso & Wygandt, 1995: 19)



مشروع معيار المحاسبة عن التعويض على أساس منح خيارات الأسهم (من 1993– 2000):

في 30 يونيو (حزيران) عام 1993 أصدرت هيئة المعايير FASB مذكرة إيضاحية لمشروع معيار بعنوان: *"المحاسبة عن التعويض على أساس خيارات الأسهم".* وقد مثلت هذه المذكرة مشروع معيار محاسبي مقترح، يلزم الاعتراف بنفقات التعويض بالنسبة لجميع برامج التعويض، على أساس منح خيارات الأسهم. وقد خطط للمعيار أن يدخل حيز التنفيذ منذ عام (CPA Firms, 1994).

ولقد واجه هذا المشروع رفضاً كبيراً من قبل الهيئات والشركات المحاسبية الكبيرة ومعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي واللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية المالية. وقد جاء سبب هذه المعارضة من خلال عدم وجود أسلوب موثوق لتقدير قيمة الخيارات، وارتفاع تكلفة الإفصاح عن خيارات الأسهم، واعتقد الكثيرون أن الموارد المحدودة لهيئة FASB يجب أن توجه لموضوعات أكثر أهمية من موضوع خيارات الأسهم. ويرى الكثير من منتقدي مشروع هيئة المعايير المحاسبية المالية FASB أن نماذج تسعير الخيارات تستلزم استخدام التقديرات، ولذلك يجب ألا تستخدم، وجاءت الردود على ذلك من خلال ما يلي (Murray and Fuersich, 1994):

1- إن استخدام التقديرات موجود ضمن التطبيقات المحاسبية السائدة، مثل الإهلاك وتقدير الديون المشكوك فيها والمعدومة، والمحاسبة عن التقاعدات. والمنطق المحاسبي هنا يقول: إنه من الأفضل تسجيل النفقة أو المصروف على أساس تقدير معقول، بدلاً من عدم تسجيل أية نفقة أو مصروف على الإطلاق.

2- اتضح أن هناك صعوبات كبيرة تتعلق بتوظيف نماذج تسعير الخيارات بالنسبة للشركات حديثة العهد في أمريكا، مثل عدم وجود آلية لتحديد مدى التقلب بأسعار الأسهم، والذي يعتبر جزءاً من مدخلات أي نموذج من نماذج الخيارات.

وقد شكل العديد من الشركات أحلافاً من أجل محاربة مشروع هيئة المعايير المحاسبية المالية، وضمت هذه الأحلاف الشركات التي تعمل في مجال التقنيات العالية، والمدراء التنفيذيين في العديد من الشركات، ووصلت أصواتهم إلى مجلس الشيوخ، وإلى البيت الأبيض.

وقد افتقرت الهيئة للدعم المطلوب من المشرعين، وفي التحليل النهائي قررت الهيئة عدم وجود مساندة فعالة لها كي تصدر المعيار الذي يلزم تحديد مصاريف التعويض، ولم تحدد هيئة المعايير المحاسبية المالية الوضع الذي سيكون عليه هذا الموضوع في المستقبل، ولكن السؤال المطروح: هل انتهى هذا الموضوع أو المعضلة، حيث على الرغم من أن الهيئة عدلت من موقفها طبقاً للمعارضة الشديدة لمشروع المعيار، فإنه لا تزال توجد أسباب كثيرة لبقاء هذا الموضوع دون حل جذرياً، ويتضمن ذلك كلاً مما يلي (Baber and Kumor, 1998):

1- يوجد العديد من العيوب في الحجج المساقة لمعارضة مشروع الهيئة.

2- تشجع القواعد المحاسبية السائدة بالنسبة للتعويض على أساس الأسهم، ممارسات التعويض غير الكفء أو الصحيح.

3- قد يستمر أعضاء الكونجرس في البحث لتقييد استخدام خيار الأسهم.

4- لا تزال مشكلة المقارنة بين القوائم المالية موجودة.

وفيما يلي مناقشة كل سبب:

إن الفكرة أو السبب الرئيس لمعارضة مشروع المعيار الذي تقدمت به الهيئة بهذا الخصوص هو الحكم على المشروع بالإخفاق وعدم النجاح، ليس فقط بالنسبة لأسعار الأسهم، بل بالنسبة لمشروع الأعمال في الولايات المتحدة ككل، وهناك ثلاثة أسباب على الأقل تدعو لعدم الاعتماد على مثل هذه الاستنتاجات، وهي:

1- التكهنات المتعلقة بمعارضة مشروع الهيئة (مثل المحاسبة عن منافع ما بعد التشغيل) لا تأخذ أهمية كبيرة.

2- إن الفرض الذي يقول بأن العوائد سوف تنخفض، بسبب مصروف التعويض المعني[9] والذي يؤدي إلى انخفاض كبير في أسعار الأسهم، لا يعتبر ذا أساس منطقي، حيث إن هناك عدداً كبيراً من الأبحاث التي تعتبر أسواق رأس المال الأمريكية ذات كفاءة، وإذا كان ذلك هو الواقع أو الحالة الفعلية، فإن تكاليف التعويض الحالية (سواء أحددت كمصروف في قائمة الدخل أم لم يتم تحديدها)، قد تم تجسيدها - فعلاً - ضمن أسعار الأسهم، وأكثر من ذلك، فإن المشروع سوف تنتج عنه تأثيرات مباشرة قليلة على التدفقات النقدية، لذلك فإن تغيير الهيئة للمشروع المقترح (المشروع المعني) سوف لن يؤثر على أسعار السوق.

3- يجب الاعتراف بأن الجهات المعارضة للمشروع هي الأكثر تضرراً لكونها على علاقة مباشرة بالموضوع، وتعمل كمدراء تنفيذيين بالشركات.

وربما أن أكثر الأوجه التي تغاضى عنها مشروع المعيار كان من خلال عدم إشارته إلى أن المشروع يفيد الشركات، من خلال تشجيعها على تبني مزيد من ممارسات التعويض السليمة، حيث - على سبيل المثال - حدد ذلك Dennis (الرئيس السابق لهيئة المعايير المحاسبية المالية) من خلال قوله: إن الشركات تصرفت بصورة خاطئة، لأنه كان يجب عليها أن تأخذ بالمشروع الجديد، لكنها تصرفت على عكس ذلك، لأنها لا تريد أن تحدد أي مصروف مقابل التعويض. وقد بين المحللون في مجال التعويض أن خطط خيارات الأسهم لا تنحاز لمصالح المدراء والمساهمين على حد سواء، وأحد الأسباب وراء ذلك هو أن قيمة خيارات الأسهم تعتمد فقط على أسعار الأسهم، حيث يوجد العديد من العوامل التي تؤثر على أسعار الأسهم، بخلاف أداء الشركة، ومثل هذه العوامل، الظروف الاقتصادية

العامـــة وظروف الصناعة، حيث في حالات الانتعاش أو الانكماش الاقتصادي، قد يتحرك سعر سهم الشـــركة بصـــورة أكبر من السوق بصورة عامة، وبخلاف أداء شركة محددة، لذلك يكافئ المدير ذا الأداء المنخفض من خلال خيارات الأسهم إذا حصل انتعاش في سوق الأسهم (البورصة)، ومن جهة أخرى قد لا يكافئ المدير ذا الأداء الجيد إذا اتجهت السوق نحو الانخفاض أو الانكماش.

وقد تكون خيارات الأسهم – أيضاً – غير كافية ضمن شروط الحوافز طويلة الأجل، لأنه في العديـــد مـــن الأوقات، يعمد المدراء إلى تسييل محافظهم (أسهمهم)، مثلما حصل عام 1992، وذلك بالتصرف بخياراتهم في الأجل القصير.

وعـــندما يقـــوم المديـــر بالتصرف بالخيار، فإن ميزة التحفيز تنتهي تماماً، ويوصي خبراء الـــتعويض باســـتخدام خطـــط خيارات الأسهم فقط كعنصر من برنامج التعويض المناسب، حيث يتم التأكيد على هدف الخيارات في تقديم الحافز طويل الأجل، لذلك فإن استخدام هذه الخيارات يجب أن ترافقه قيود أو محددات على التصرف بالخيار أو بيع الأسهم وأن يرتبط ذلك ببعض المعايير المتعلقة بالأداء.

وفـــي الحقـــيقة فإن الممارسات المحاسبية الحالية لا تشجع استخدام آليات التعويض الكفء، وذلك بسبب عدم تحديد مصروف التعويض بالنسبة لعدد من أنواع المكافآت.

وقـــد انقســـم رأي الكونجرس بين معارض ومساند للمشروع الذي قدمته الهيئة، حيث يساند الســـيناتور Carl Levin بقـــوة تأييد إلزام الشركات بتحديد مصروف مقابل التعويض وتحميله على العوائـــد بالنســـبة لجمـــيع خيارات الأسهم. وكنتيجة لقرار الهيئة بعدم إلزام تحديد المصروف على التعويض، فإن تشريعاً آخر من الكونجرس قد يقدم في المستقبل، ويسجل الواقع العملي استمرار عدم تحديـــد المصـــروف لقاء التعويض. ويؤكد ذلك المسح الذي جرى على عينة مؤلفة من 150 تقريراً تمـــثل 1000 شركة والهدف معرفة مدى استجابة هذه الشركات للبيان رقم (123) SFAS . وفيما يلي أهم النتائج (Lee and Potter, 1996):

أ- اختار جميع مفردات العينة الاستمرار باتباع الرأي رقم (25) ABP، وبتعبير آخر: لم تحدد أية شركة مصروف التعويض.

ب-أوضـــحت نســـبة 30% من مفردات العينة أن تأثيرات البيان رقم (123) كانت دون أية أهمية، ولذلك لم يتم الإفصاح عن معلومات إضافية عن الدخل "س".

ويعتبر فشل هيئة المعايير المحاسبية المالية الـ FASB في موضوع تعويض خيارات الأسهم، سبباً رئيساً لوجود العديد من الأسئلة المثارة حول مدى تأثير هذه الهيئة، ومدى قدرتها على الاستمرار والبقاء. ويتضح أن القوى السياسية قد حددت مناخ العمل في هيئة المعايير المحاسبية المالية، وقد نجحت الهيئة في السنوات السابقة في إصدار معايير عديدة صادفت بعضاً من المعارضة، مثل مشروع المعيار السابق، ومثال ذلك بيان المحاسبة المالية أو المعيار رقم (106) SFAS NO، وموضوعه محاسبة أصحاب العمل عن المنافع ما بعد التقاعد، بخلاف تعويضات التقاعد، وإن هذا المعيار واجه النقد الذي واجهه مشروع الهيئة في مجال التعويض بخيارات الأسهم، وذلك بسبب مشكلات التقييم، وبسبب عواقبه الاقتصادية المتوقعة.

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا لماذا فرضت الهيئة المعيار رقم (106) ولم تستطع فرض المعيار الجديد المتعلق بالمحاسبة عن التعويض بخيارات الأسهم؟

وقد فشلت بالسابق بعض الهيئات التي تشرف على وضع المعايير المحاسبية مثل مجلس أو هيئة المبادئ المحاسبية ولجنة الإجراءات المحاسبية، حيث لم تستطع الاستمرار أكثر من عشرين عاماً. وقد تأسست هيئة المعايير المحاسبية المالية عام 1973 كهيئة مستقلة لوضع المعايير المحاسبية المالية، وبسبب الموضوعات الصعبة التي تتصدى لها الهيئة، فإنها – بذلك – تخلق لنفسها أعداء أكثر كل سنة، ويعتبر سبب تراجعها عن فرض معيار المحاسبة عن التعويض بأسهم كي لا تزيد من أعدائها، ويترك ذلك الباب مفتوحاً لخضوع قرارات الهيئة لتأثير مجموعات ذات مصالح خاصة من خلال اللوبي السياسي. وإذا جرى ذلك في الواقع فإن الهيئة لا تعتبر مستقلة وحيادية عند وضع المعايير، وفي ظل انهيار شركة "إنرون" الأمريكية، فإن العديد من المتخصصين يدركون أن نظام الإفصاح وإعداد التقارير المالية يجب أن يأخذ المصداقية كي يعمل بصورة كافية، ويقوم بتوزيع الموارد بصورة أكثر كفاءة، ويمكن تحقيق المصداقية إذا كانت هيئة المعايير المحاسبية المالية مستقلة وحيادية.

التطورات الأخيرة في عملية تسييس المعرفة المحاسبية الأمريكية حتى نهاية 2004:

تتجسد المعرفة في الأبحاث المحاسبية بصورة رئيسة في الأبحاث المنشورة في المجلات المحاسبية المتخصصة، ففي عام 1979 نشرت الـ Accounting Review بحثاً غير تقليدي لـ "زمرمان" و "واتس" (Zimmerman and Watts, 1979) بعنوان: *العرض والطلب على نظريات المحاسبة*، وقد استحوذ هذا البحث على اهتمام الكثيرين على الرغم من التساؤلات العديدة التي سادت

بيـن الأكاديميين فيما يتعلق بالرقابة على المعرفة المحاسبية، والتأكيد على التداخل بين الاعتبارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية في نظرية المحاسبة، والتركيز على البعد الاجتماعي، وربط نظرية المحاسبة مع دراسات الأسواق.

ويظهر الواقع العملي لمهنة المحاسبة وللأسواق وجود أزمة ثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية المنشورة من قبل الشركات، وانتشار هذه الأزمة لتشمل شركات تدقيق الحسابات نفسها، في الوقت الذي شهدت فيه المهنة تدخلاً واضحاً من أصحاب المصالح ورجال المال والسياسة. ويمثل انهيار شركة "إنرون" أكبر حدث اقتصادي في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية، وقد ساهم في ازدياد الدعوات التي تنادي بالإصلاح وإعادة ثقة المستثمرين في الأسواق، والإفصاح المالي المعتمد عليه عند اتخاذ قرارات الاستثمار.

وقد أجرت هيئة البورصة في نيويورك عدة تحريات، لمعرفة أسباب انهيار الشركات، ولاقتراح الإصلاحات في مهنة المحاسبة. وبسبب الخوف من فقدان ثقة المستثمرين في الأسواق والإفصاح، عمل القطاع الخاص جنباً إلى جنب مع البورصة، لإصلاح المحاسبة والمعايير المحاسبية، ومعايير التحكم المؤسسي.

البعد السياسي الأمريكي في عملية إصلاح معايير المحاسبة والتحكم المؤسسي:

أظهر الواقع العملي أن إيجاد تشريع للإصلاح أمراً ليس بالسهل، حيث اجتمعت عدة لجان منبثقة عن الكونجرس الأمريكي بعد انهيار شركة "إنرون" ودون أن تصدر مذكرة إصلاح، لأن اللوبي المحاسبي كان ناشطاً في هذه اللجان، ولأن صناعة المحاسبة في الولايات المتحدة تسهم من خلال أعضاء الكونجرس في توفير الأموال الضرورية للأغراض السياسية، وبصورة خاصة لدى أعضاء لجان البنوك ولجنة الخدمات المالية في مجلس النواب. وقد تمثلت مواقف الأطراف المعنية بالإصلاح في الآتي:

الموقف الأول – الإصلاح المحاسبي:

يشتمل هذا الموقف الرئيس على المواقف الفرعية الآتية:

1– موقف هيئة بورصة الأوراق المالية:

أعلنت هيئة بورصة الأوراق المالية في 20 يونيو (حزيران) 2002 عن اقتراح تأسيس هيئة تنظيمية من القطاع الخاص مهمتها مراجعة صناعة أو مهنة المحاسبة. وقد تم

تسمية هذه الهيئة: هيئة المساءلة العامة Public Accountability Board (PAB). وتتألف هذه الهيئة من أغلبية ممثلة للمستثمرين وأصحاب الأعمال، وأقلية من ممثلي صناعة المحاسبة، ويكون تمويلها مستقلاً وسوف تعنى بثلاثة موضوعات رئيسة، وهي الأخلاق المهنية والمعارف ومراجعة جودة المعلومات المحاسبية، وسوف تتكفل بمراجعة سنوية للشركات التي تدقق الحسابات سنوياً. إلا أن سلطة هذه الهيئة لن تكون قضائية، وإنما ستكون تنظيمية فقط، ويمكن للأغلبية والتي تمثل صناعة المحاسبة أن تهيمن على قرارات الهيئة.

2 – موقف مجلس النواب:

صوت مجلس النواب في إبريل (نيسان) عام 2002 لتعديل القواعد المحاسبية التي ترسم صناعة المحاسبة. وقد ساهم كل من قانون المساءلة والمسئولية والشفافية، ولجنة الخدمات المالية بمجلس النواب في تأسيس مجلس جديد تحت سلطة هيئة البورصة، لمراجعة صناعة المحاسبة. ويتألف المجلس من خمسة أعضاء اثنان منهم تكون مهمتهم تدقيق الحسابات، ويجب أن يكونوا محاسبين قانونيين، واثنان آخران لم يقوموا بتدقيق الحسابات سابقاً، مع أنهم محاسبين قانونيين، وعضو آخر لم يقم بتدقيق الحسابات في السابق. وقد أوصت المذكرة الصادرة بهذا الخصوص بمنع شركات التدقيق المحاسبي من تقديم خدمات الاستشارات المحددة للشركات التي تطلب تدقيق حساباتها.

وقد ساند هذا التشريع صناعة المحاسبة لكنه تعرض للانتقاد من قبل اتحادات العمال ومجموعات المستهلكين، ومن الحزب الديمقراطي، باعتباره غير كاف. وتركز النقد على عدم استقلالية هذه الهيئة بصورة خاصة تحت سلطة هيئة بورصة الأوراق المالية، وقد تخلق هذه الهيئة تعارضاً في المصالح بين خدمات تدقيق الحسابات والخدمات الاستشارية المقدمة.

3 – موقف مجلس الشيوخ:

في 18 يونيه (حزيران) من عام 2002 صادقت لجنة البنوك في مجلس الشيوخ على المذكرة التي تنص على منع شركات تدقيق الحسابات من تقديم الخدمات الاستشارية للجهات التي تطلب هذه الخدمات، وضرورة خلق هيئة مستقلة لتنظيم صناعة المحاسبة وتدقيق الحسابات. وتحتوي الهيئة المقترحة من قبل مجلس الشيوخ على خمسة أعضاء، خمسة منهم مستقلون عن صناعة المحاسبة وللهيئة السلطة في وضع المعايير المحاسبية، وسوف تمول من الرسوم التي تدفعها الشركات المقيدة في البورصات.

وقــد تعرضــت هــذه المذكــرة لانتقادات كثيرة من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكــي AICPA، وفي النهاية أفرزت هذه المذكرة - بالإضافة لاقتراح بورصة الأوراق المالية - مخاوف حــول اســتمرارية عملــية تدقيق الحسابات، على أساس القواعد السابقة، وحول تولي دور إصدار معايــير التدقــيق، وقدرة مدققي الحسابات على الاستجابة لاحتياجات المستثمرين والشركات المقيدة بالبورصــة المالية، وعدم تقديم الدعم المالي لها إذا دعت إلى الفصل بين خدمات التدقيق والخدمات الاستشارية، وفيما يلي نعرض المواقف حيال هذا الموضوع:

أ- موقف هيئة الأوراق المالية (SEC):

تســلط هيــئة بورصــة الأوراق المالية الضوء على عدد القضايا الخاصة بالتضليل المالي، وتزويــر الدوائــر الذي أصبح أسلوباً وليس استثناءً وقد عملت هيئة البورصة مع شركات التدقيق الخمس الكبيرات على تغيير القواعد في هذا المجال، لكن هذه العملية جوبهت بالرفض من قبل اللوبي الفعال في مهنة المحاسبة ومجتمع الأعمال.

ب- موقف المدراء التنفيذيين في شركات التدقيق الخمس الكبيرات:

يركــز المدراء التنفيذيون على دور السوق في تنظيم عمليات التدقيق والاستشارات، وهم لا يركــزون على دور الحكومة في ذلك، ولا ينتظرون منها أن تتبع نموذجًا محددًا في مهنة المحاسبة. ويعتقد المدراء أنه لا يوجد دليل على أن رسوم - أو أتعاب - الاستشارات تحد أو تقيد الاستنتاجات الخاصة بالعملاء القدامى. ولا بد من الاستجابة للسوق في حل هذه المشكلة.

ج- موقف هيئة بورصة الأوراق المالية:

تــرى هيئة بورصة الأوراق المالية أن القيام بخدمات التدقيق والاستشارات معاً سوف يخلق تعارضــات واضحة، لذلك لا بد من وجود اختيارات حقيقية لتحديد ما يجب على المدققين القيام به، ومــا يجــدب عــدم القــيام به، وترى أن فصل خدمات التدقيق عن الخدمات الاستشارية يؤدي إلى الحصــول علــى جودة متدنية في عمليات التدقيق، وتكمن المشكلة في أن شركات التدقيق تعتقد أنها تحصل على أموال كبيرة من خدمات الاستشارات من العملاء، وتميل إلى التركيز على هذه الخدمات على حساب خدمات التدقيق. ولعلاج ذلك ترى الهيئة ترك تحديد أتعاب المدققين، أو عزلهم بيد لجنة تدقيق مستقلة.

الكونجرس والصراعات المحاسبية:

اشــتدت الصــراعات المحاســبية في فترة التسعينيات التي شهدت نمواً لم يسبق له مثيل في الولايات المتحدة، ونشط عمل اللوبي المحاسبي في الكونجرس في المجالات الثلاثة الآتية:

- مجال خيارات الأسهم.
- إصلاح نظام الضرر الناجم عن البيانات المحاسبية المضللة، واعتباره شبه جنحة.
- محاولة هيئة بورصة الأوراق المالية فصل التدقيق عن خدمات الاستشارة.

أولاً- الصراعات الخاصة بخيارات الأسهم:

حاولــت هيئة المعايير المحاسبية المالية FASB إغلاق منافذ التهرب المحاسبية التي تسمح للشــركات بتجنب تسجيل خيارات الأسهم في الميزانية العمومية. وقد أوضحت الدراسة التي قام بها (Lynch, 1994) أن تحديــد مصاريف مقابل خيارات الأسهم سوف يؤدي إلى تخفيض الأرباح في الشــركات التكنولوجــية يصــل إلى 60% في المتوسط وقد جابهت الشركات ومهنة المحاسبة هذا الاقــتراح، وكانــت النتيجة شجب هذا الاقتراح في الكونجرس، والتصويت ضده في عام 1994.وقد خرج الموضوع عن نطاق المحاسبة، وأخذ صبغة سياسية، حيث سجلت مهنة المحاسبة – ولأول مرة – خضوع المبادئ المحاسبية للمصالح السياسية والتجارية. وبذلك يرى الباحث أنه إذا دخلت المعايير المحاســبية ومهنة المحاسبة في البيئة السياسية، فإن الرقابة على جودة هذه المعايير سوف تختفي من الوجود. وفيما يلي المواقف الخاصة بهذا الموضوع:

1- موقف لجنة الشئون الحكومية بمجلس الشيوخ:

تركــز هــذه اللجــنة على موضوع تقييم خيار الأسهم بدقة عندما يتم التصرف بالخيار عند الشراء، وذلك مقارنة مع القيمة السوقية للسهم، وقد أوجدت هيئة المعايير المحاسبية المالية (FSAB) تســوية لهذا الموضوع من خلال استبدال تحديد مصاريف مقابل منح الخيارات بالإفصاح عنها فقط بصــيغة واضحة، وقد كان ذلك تصرفاً سليماً لأن منح خيارات الأسهم يمثل أحد الأساليب التي يتم مــن خلالها "دمقرطة" الرأسمالية في الولايات المتحدة الأمريكية في العشرين سنة الماضية. ويتضح ذلــك في شركات قطاع التكنولوجيا التي حقق الازدهار في التسعينيات. ولو أن هذه الشركات اتبعت أســلوب إثــبات المصــاريف مقابل منح الخيارات، فإن ذلك سوف يضر بالنمو الاقتصادي للشركة، ويختفي العديد من المنافع التي تعود على الموظفين من وراء خيارات الأسهم.

2- موقف هيئة بورصة الأوراق المالية من 1991 - 2001:

تعتبر هذه الهيئة أن خيارات الأسهم تمثل وسيلة مفيدة جداً، وتمثل جزءاً من ثقافة المشروعات الأمريكية، وسوف لن تزول بسهولة وفي رأي هذه الهيئة أن القيام باستخدام خيارات الأسهم لجذب الموظف أو المدير التنفيذي إلى الشركة، والتعبير عن هذا الخيار بإدراجه في التكلفة في الميزانية العمومية، وجعل الموظفين أو المدراء التنفيذيين يتحملون العبء الأكبر من وراء ذلك - سوف لن يمثل انتهاء العمل بخيارات الأسهم أو الضرر بالمشروعات الأمريكية.

3- موقف إدارة مجلس المستثمرين النظاميين (CII):

تريد إدارة مجلس المستثمرين النظاميين تغيير القاعدة المستخدمة في موضوع خيارات الأسهم، واتخاذ موقف وسط بين إثبات مصاريف مقابل منح هذه الخيارات، والإفصاح عنها في الملحقات الإضافية للقوائم المالية، وتعتبر هذه النقطة محاسبية بحتة، وتمثل انتقال الأموال من المساهمين إلى المدراء التنفيذيين.

ثانياً- الصراع الخاص بإصلاح نظام الضرر الناجم عن البيانات المحاسبية المضللة واعتباره شبه جنحة.

يتعلق هذا النظام بالدعاوى القضائية التي يرفعها المساهمون على الشركات والمحاسبين القانونيين وقد عارض هذا النظام العديد من الشركات التكنولوجية وعلى الرغم من التصويت على وثيقة الإصلاح إلا أن المواقف تمثلت في الآتي:

1- موقف مهنة المحاسبة من ذلك:

تعتبر هيئة بورصة الأوراق المالية وثيقة الإصلاح مهمة ومفيدة جداً، وتمثل جهداً لجعل المستثمرين يأخذون الدور في حماية مكاسبهم واستثماراتهم، دون الاعتماد على المحامين والمحاكم، لأن هذه الجهات ليست لديها "لوبي" سياسي، وسوف تعارض أية جهة تقف أمام حصولها على الرسوم والأتعاب.

2- موقف هيئة بورصة الأوراق المالية:

تشير الهيئة إلى وجود العديد من القضايا المرفوعة في هذا المجال التي كبدت المستثمرين أموالاً طائلة، ولا بد من إصلاح هذا النظام بتفادي ذلك.

ثالثاً- الصراع الخاص بفصل التدقيق عن الخدمات الاستشارية:

خفضت الشركات في أواخر التسعينيات رسوم أو أتعاب التدقيق الخارجي والخدمات الاستشارية، وقد رأت شركات التدقيق الخمس الكبيرات أن ذلك يمثل تهديدًا لأعمالها، وعملت على حشد المساندة في مجلس الشيوخ، وقد هدد مجلس الشيوخ هيئة بورصة الأوراق، ومع أن هناك وعودًا بالتصويت على المذكرة السابقة بمجلس الشيوخ، لكن مستقبل تحول هذه المذكرة إلى تشريع غير مؤكد، وعلى الرغم من إمكان عرضها على مجلس الشيوخ، فإن موافقة اللوبي المحاسبي هي الأساس.

الموقف الثاني: المساءلة المؤسساتية

موقف الإدارة الأمريكية:

إن إعلان الإصلاح يجب أن يبدأ بالمساءلة، ويجب أن يبدأ الإصلاح من الأعلى، وقد حددت الإدارة الأمريكية خطة من عشر نقاط لتحسين المساءلة المؤسساتية، وذلك في مارس (آذار) عام 2002، وقد ارتكزت خطة الإدارة على ثلاثة مبادئ أساسية، هي: تسهيل دخول المستثمرين إلى المعلومات المالية، وزيادة المساءلة للإدارات المؤسساتية، وأخيراً .. تعزيز استقلالية نظام تدقيق الحسابات.

وقد وقعت الإدارة الأمريكية في 30 يوليو 2002 قانون الإصلاح المحاسبي الذي يتضمن القواعد التي تركز على استقلالية مدققي الحسابات والعقوبات الجزائية.

ويهدف القانون إلى ما يلي:

أ- تأسيس هيئة تخول صلاحيات تنظيم عمليات تدقيق حسابات الشركات العامة ووضع المعايير الخاصة بالتدقيق، والتحري عن انتهاكات الأعراف المحاسبية. وللهيئة التصرف من دون الرجوع إلى أية جهات أخرى، وتمول هذه الهيئة من الرسوم التي تدفعها الشركات.

ب-تطوير خدمات الاستشارات التي تقدمها الشركات المحاسبية العامة.

ج-تعزيز العقوبات الجزائية المالية.

د- إلزام الاحتفاظ بالقوائم المدققة لمدة خمس سنوات.

ه- حماية المتضررين من التضليل المالي والإفصاح المضلل.

و- إلزام هيئة بورصة الأوراق المالية باتباع القواعد التي تحمي استقلالية محللي الأوراق المالية.

ز- منع الشركات من منح قروض شخصية للمدراء التنفيذيين.

ح- منع متخذي القرارات في الشركات من بيع أسهم الشركات في الوقت الذي يتم فيه منع الموظفين في هذه الشركات من القيام بذلك.

ط- إجبار محللي الاستثمار في الـ "وول ستريت" على الإفصاح عن أية تعارضات بالمصالح عند تقدمهم للتوصيات المالية.

ي- إلزام مكتب المحاسبة العام بإعداد دراسة للعوامل التي تؤدي إلى الاندماج في صناعة المحاسبة، وتأثير ذلك على أسواق الأسهم.

ك- الالتزام باستقلالية لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس إدارة الشركات.

تناولنا فيما سبق الصورة السياسية وأبعادها لعملية وضع المعايير المحاسبية على المستوى المحلي، خصوصاً الأمريكي والآن ننتقل إلى تناول ذلك على المستوى الدولي:

لجنة معايير المحاسبة الدولية:

International Accounting Standards Committee – IASC

في 2005/6/29 يكون قد مضى على إنشاء IASC (32)عاماً، إذ جاءت نتيجة اتفاق منظمات المحاسبة في تسع دول في 1973/6/29، وهذه الدول هي (استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، (المملكة المتحدة وأيرلندا)، والولايات المتحدة الأمريكية). وقد اعتبرت هذه الدول أعضاء مؤسسين Founder Members بينما كل الذين انتموا لاحقاً اعتبروا أعضاء مشاركين Associate Members.

وهذا له أثر في التصويت والمشاركة في اللجان وإصدار المعايير، واتخذت اللجنة من مدينة "لندن" مقراً لها، وتضم حالياً أكثر من 143 منظمة محاسبية في أكثر من 104 دول، والدول تدفع اشتراكها في IFAC و IASC، حيث يذهب 10% منه إلى IASC و الـ 90% الباقية من أعضاء مجلس الإدارة، وهي IASC والتي ترتبط مع IGFAC، آلا إنها مستقلة عنها، وأعضاء مجلس الإدارة (المخطط الآتي يضم 16 عضواً، تسعة من الدول المتقدمة، وثلاثة من الدول النامية، وأربعة من منظمات أخرى تحدد من قبل المجموعة الاستشارية لـ IASC،منها مثل: البنك الدولي، والكونفدرالية الدولية للاتحادات التجارية، والمنظمة الدولية للبورصات (Nobes, 1985: 20).

مهام وأهداف IASC:

إن الـ IASC لم تفصح بوضوح عن الهدف الأساسي لها، كما يقول كل من: (Wise & Aitken ,1984: 169) ولم تفصح عن المنافع الناتجة من عملها، لكن يمكن القول إن الهدف المركزي هو التوافق المحاسبي على أساس دولي لكي يتم تحسين التقارير المالية والقدرة على اتخاذ القرارات في الشركات متعددة الجنسية والمستثمرين في الأعمال الدولية. وقد حدد ميثاق IASC أهدافها في الآتي: (الججاوي، 2000):

1- وضع وصياغة ونشر المعايير المحاسبية التي لها علاقة بالصالح العام، والتي يجب مراعاتها عند عرض البيانات المالية، وكذلك تشجيع توفير القبول لتلك المعايير على المستوى الدولي.

2- العمل بشكل عام في اتجاه تحسين واتساق الأنظمة والمعايير المحاسبية، وكذلك تحسين الإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية.

ولدعم الهدفين السابقين اتفق الأعضاء على الالتزام بالآتي:

1- التأكد من أن البيانات المالية المنشورة تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وذلك في جميع النواحي ذات الأهمية المادية، وتفصح هذه البيانات عن الحقائق فيما يتعلق بهذا التوافق.

2- إقناع الحكومات، وكذلك الهيئات التي تختص فيها بوضع مثل هذه المعايير، بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تنطبق وتتماشى مع معايير المحاسبة الدولية في جميع النواحي ذات الأهمية المادية.

3- إقناع الجهات المخولة بالرقابة والإشراف على الأسواق المالية، وكذلك مجتمع الصناعة والأعمال فيها – بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تتفق مع معايير المحاسبة الدولية، وذلك في جميع النواحي ذات الأهمية المادية، وكذلك الإفصاح عن مدى هذا التوافق.

4- التأكد من أن المدققين فيها يقتنعون ذاتياً بأن البيانات المالية تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية، وذلك في جميع النواحي ذات الأهمية المادية.

مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية:

من 1998/1/1 إلى 2000/6/30 (الججاوي، 2000)

الأعضاء المشاركون دول نامية (3 أعضاء)	مجلس إدارة IASC رئيس المجلس سيتج انفولد سن – الدنمارك الأعضاء المؤسسون دول متقدمة (9 أعضاء)	أعضاء آخرون منظمات (4 أعضاء)
الدول النامية	**الدول المتقدمة**	**منظمات أخرى**
1. الهند (بضمنها سريلانكا) 2. ماليزيا 3. جنوب إفريقيا (بضمنها زيمبابوى)	5. استراليا 6. كندا 7. فرنسا 8. ألمانيا 9. المكسيك 10. اليابان 11. هولندا 12. المملكة المتحدة وأيرلندا 13. الولايات المتحدة الأمريكية	1. الاتحاد النرويجي للمحاسبين العموميين. 2. المؤسسة الدولية لمعاهد المسئولين الماليين. 3. المجلس الدولي لمؤسسات الاستثمار.** 4. الاتحاد السويسري للشركات القابضة الصناعية.
	مجلس المراقبين	
	1- ممثلو الاتحاد الأوربي. 2- مجلس معايير المحاسبة المالية. 3- المنظمة الدولية لهيئات البورصة. 4- جمهورية الصين الشعبية.	

تقوم IASC بصفتها لجنة دولية بصياغة المعايير وإصدارها، وهذه العملية تتم من خلال أسلوب عمل Modus Operandi تستخدمه IASC بالشكل الآتي:

1- يتم اختيار موضوعات معينة للدراسة المستفيضة من قبل Steering Committees لجان التوجيه، وهذه اللجان تابعة لـ IASC.

2- كل لجنة تضم ثلاثة أعضاء من ثلاث دول مختلفة، تقوم بإعداد مسودة للموضوع المخصص Exposure Draft.

3- ترفع المسودة إلى مجلس IASC، ويجب أن تتم المصادقة عليها بنسبة 3/2 من أعضاء المجلس.

4- ترسل المسودة إلى منظمات محاسبية، أو حكومات، أو بورصات أو أطراف أخرى للتعليق عليها في مدة لا تتجاوز أربعة أشهر .

5- تستلم الردود من قبل لجان التوجيه، وتقوم بفحصها وإجراء التعديلات اللازمة.

6- تعد الوثيقة النهائية (المعيار) في ضوء التعديلات .

7- تقدم الوثيقة إلى المجلس للمصادقة عليها. ولكي تعد المصادقة تامة يجب أن تحصل على نسبة 4/3 من أصوات أعضاء المجلس.

8- يصدر هذا الأسلوب كمعيار محاسبي دولي باللغة الإنجليزية .

تأثير المعايير المحاسبية الأمريكية في إصدار المعايير المحاسبية الدولية:

على الرغم من الاعتقاد السائد أن المعايير المحاسبية الدولية الأساسية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية تعالج جميع الموضوعات المحاسبية، فإن الواقع العملي يشير إلى ضرورة تطوير دليل إضافي لتوفير مجموعة شاملة من المعايير المحاسبية الدولية. وبالإضافة إلى هذا تحتوي المعايير المحاسبية الدولية على الخطوط العريضة للموضوع المحاسبي، من دون الخوض في التفاصيل الدقيقة، وتتصف بوجود بدائل متعددة للقياس والإفصاح المحاسبي. كما أنها لا تعالج عددًا من الموضوعات المحاسبية المتعلقة بصناعات متعددة، ولا تعالج بعضًا من الموضوعات التي قد تواجه التطبيق العملي مثل (AICPA, 2004):

1- معيار محاسبي خاص بالمحاسبة عن التعويض على أساس خيارات الأسهم.

2- معيار محاسبي للعمليات الخاصة بصناعات معينة مثل. الصناعات البرمجية، عمليات المؤسسات المالية، وبصورة خاصة التامين، صناعة الصور المتحركة والنفط والصناعات الاستخراجية الأخرى.

وفي ظل هذا الوضع تضطر الشركات إلى العودة للمعايير المحاسبية الأمريكية التي تعتبر دليلاً شاملاً لجميع الموضوعات المحاسبية، حيث أصدرت هيئة المعايير المحاسبية المالية الأمريكية حتى الآن (142) معياراً محاسبياً تعالج كل الموضوعات المحاسبية بالتفصيل (TWEED,2005).

لقد بدأت مجالس معايير المحاسبة، وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB في إصدار المعايير الموجهة نحو القيمة العادلة وهي (الخطيب والقشي، 2004، ص ص80-92):

1- المعيار الدولي رقم (39) الخاص بطرق الاعتراف والقياس والإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية والصادر من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

2- المعيار الأمريكي رقم (142) الخاص بشهرة المحل والأصول غير الملموسة.

3- المعيار الأمريكي رقم (143) والخاص بالتخلص من الأصول الملموسة طويلة الأجل.

لدى مراجعة المعايير المحاسبية الموجهة نحو القيمة العادلة نجد أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يتبع خطوات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي من منطلق أنها مجربة ويتم تقييمها بصورة دورية، ولهذا فإن معايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية لا تختلف من حيث الجوهر، ولكن معايير المحاسبة الدولية تضع خيارات أكبر لتمكين شركات الدول المختلفة من اختيار ما يناسب بيئتها.

وفيما يلي بعض من الاختلافات بين المعايير المحاسبية المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الأمريكية (FASB, 2004).

1- اندماج المشروعات : يلزم المعيار المحاسبي الدولي رقم (22) وموضوعه: "الاندماج بين المشروعات" استهلاك شهرة المحل الناتجة عن الاندماج خلال فترة لا تزيد على عشرين سنة، بينما الرأي المحاسبي الأمريكي رقم (17) وموضوعه: "الأصول غير الملموسة يلزم استهلاك الشهرة خلال فترة لا تزيد على أربعين سنة.

2- تكاليف التطوير: حيث طبقاً للمعيار رقم (2) الصادر عن هيئة المعايير المحاسبية المالية الأمريكية وموضوعه" المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير" لا يلزم الشركات بـ "رسملة" تكاليف البحث والتطوير، بينما المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) وموضوعه " الأصول غير الملموسة " يلزم الشركات بـ "رسملة" تكاليف البحث والتطوير في ظروف معينة .

3- انقضاء الأصول Impairment Assets حيث بيان هيئة المعايير المحاسبية الأمريكية رقم (121) وموضوعه "المحاسبة عن انقضاء الأصول طويلة الأجل والتصرف فيها" يلزم استخدام التدفقات النقدية المتوقعة وغير المخصومة عند اختبار القدرة على التغطية في حالة وجود مؤشرات الانقضاء، بينما يستخدم المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) وموضوعه: "انقضاء الأصول" أسلوب الخصم عند إجراء اختبار الانقضاء هذا.

4- إعادة تقييم الأصول: يسمح المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) وموضوعه "الملكية والمصنع والمعدات" بالتسجيل على أساس إعادة التقييم بالقيمة العادلة في ظل شروط معينة، بينما تلزم المبادئ المحاسبية الأمريكية تسجيل الأصول بالتكلفة التاريخية دون إعادة التقييم .

5- رسملة الفوائد، حيث في المعيار المحاسبي الدولي رقم (23) وموضوعه: "تكاليف الاقتراض"، تختلف معالجة "رسملة" الفوائد عن المعالج في البيان المحاسبي الأمريكي رقم (34) والصادر عن هيئة المحاسبة الأمريكية FASB وموضوعه " رسملة تكاليف الفوائد" .

وبالنظر إلى هذه الاختلافات الشكلية، وعلى الرغم من أن هيئة المعايير المحاسبية الدولية أعلنت في عام 2001 أن المعايير المحاسبية الدولية الصادرة سابقاً سوف يطلق عليها تسمية معايير التقرير المالي الدولية، فإن ذلك لا يخفي حقيقة التطابق الكبير بين المعايير المحاسبية الأمريكية والمعايير المحاسبية الدولية، ويفسر ذلك الجدول الآتي:

مدى مطابقة المعايير المحاسبية الدولية للمعايير المحاسبية الأمريكية:

الترتيب	نوع المعيار	العدد	النسبة المئوية
1	المعايير المحاسبية الدولية المطابقة للأمريكية	36	%88
2	المعايير المحاسبية الدولية غير المطابقة تماما	5	%12
		41	%100

نستنتج مما سبق أن المعايير المحاسبية الدولية هي في الأصل معايير محاسبية أمريكية تم إضفاء الصبغة الدولية عليها، ومن جهة أخرى فإن غالبية المعايير المحاسبية الدولية جاءت تاريخيًا بعد صدور المعايير المحاسبية الأمريكية، وهذا يثبت صحة الفرضية الأساسية في البحث، ويظهر أيضًا مدى التأثير الكبير للهيئات المحاسبية الأمريكية في إصدار المعايير المحاسبية الدولية.

النتائـــج والتوصيـــات

أولاً: النتائـــج:

توجـــد علاقـــة قوية بين الاقتصاد والسياسة من جهة، والاقتصاد والمحاسبة من جهة ثانية، والسياسة والمحاسبة من جهة ثالثة. وهذه العلاقات المتداخلة لها تأثيرات متبادلة.

لقـــد جـــاءت المعايير المحاسبية الدولية استجابة للتوسع الكبير في أنشطة الشركات متعددة الجنسيات في بداية السبعينيات ولإنجاز أعمالها وتسهيلاتها وتسريعها ولتقليل التكاليف فيها الى أدنى حد ممكن.

ومـــن المعـــروف أن دول العـــالم متبايـــنة في الثقافة واللغة والدين والنظم السياسية والنظم الاقتصادية، إذن هناك اختلافات واسعة وهناك بعض التشابه، وفي بداية عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية سعت كمرحلة أولى إلى إزالة الاختلافات غير الضرورية وتعميق التشابه والتطابق من خلال طـــرح أكثر من بديل للمعالجة في المعايير المحاسبية، وبدأت منذ عام 1992 صعوداً – من خلال عملـــية تعديـــل المعايير وإعادة صياغتها – إلى تقليص البدائل، وهذا يعكس البعد السياسي لتوجهات المتحكمين في عمل IASC بالعمل على جر دول العالم الأخرى إلى ما تهدف إليه.

ومـــن بيـــن الأبعـــاد السياسية للمعايير المحاسبية الدولية، المحاولة المستمرة من قبل الدول المـــتقدمة للـــربط المصيري والتدريجي لدول العالم الأخرى، وخصوصاً النامية – من خلال إلزامها تدريجياً بتطبيق معايير محاسبية تقوم هي بإصدارها.

إن المعايير المحاسبية الدولية هي انعكاس للمعايير المحاسبية الأمريكية، فمن خلال المقارنة التـــي تـــم إجراؤها بين كل من المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الأمريكية نرى مدى التطابق بينهما، فضلاً عن أن تاريخ إصدار المعايير الدولية تلا تاريخ إصدار المعايير الأمريكية، أي بعبارة أخرى يمكن القول انه تم تدويل المعايير المحاسبية الأمريكية وإعطاؤها صبغة وغطاءً دوليًا؛ لـــذا إن نجد أنفسنا نسير بشكل أو بآخر، بطريقة أو بأخرى وراء المعايير الأمريكية في هذا الشان، وهـــو سلوك لابد أن يكون ذا أبعاد سياسية. ففي دراسة (خليف، 1997) بين أن المعايير المصرية التـــي يصـــدرها المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين والجهات الأخرى في مصر، وكذلك بينت دراســـة الججـــاوي فـــي العراق (الججاوي، 2000)، أن هذه المعايير – لا تزيد على كونها ترجمة للمعايـــير الدولية، وقد تبدو هكذا في العديد من دول العالم، وفي حقيقة الأمر أن ما يجري في مصر

وغـــيرها، وإن كان في ظاهره ترجمة للمعايير الدولية بشكل عام فإنه في الواقع هو تمصير للمعايير المحاسبية الأمريكية.

وتظهـــر الصبغة الإلزامية للمعايير المحاسبية الدولية التي هي في الأصل انعكاس للمعايير المحاسبية الأمريكية في الآتي:

1- لا تستطيع أية دولة تريد الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية WTO دون أن تطبق المعايير المحاسبية الدولية.

2- لا تســـتطيع أية دولة الانضمام إلى هيئة البورصات الدولية IOSCO من دون تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

التوصيـــات:

1- يمكـــن تطويع المحاسبة لخدمة الاقتصاد الوطني والتنمية الاقتصادية في الدول العربية وتحقيق أهداف السياسات الاقتصادية، مثلها مثل الضرائب – على سبيل المثال – فإذا أرادت الدولة أن تشـــجع أي قطاع اقتصادي على حساب القطاعات الأخرى، فإنها تقوم بتخفيف الضرائب على هـــذا القطاع، ويمكن إصدار المعايير المحاسبية داخل الدول العربية طبقاً لسياساتها الاقتصادية والاجتماعية، وبصورة خاصة المعايير التي لها تبعات اقتصادية واضحة.

2- بما أن المعايير المحاسبية الدولية هي انعكاس للمعايير المحاسبية الأمريكية، وأن هذه الأخيرة جـــاءت نتيجة تفاعلات بين أطراف سياسية لها مصالح اقتصادية، فحري بأية دولة عربية أن تكـــون معاييرها طبقاً لتفاعلات الأطراف السياسية والاقتصادية داخلها، لا أن تكون نسخة عن المعايير الدولية والأمريكية.

3- تعاني الدول العربية عديد من المشكلات في مجال الإنتاج والخدمات والمنافسة الدولية، وبالتالي لا تســـتفيد مـــن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كشرط أساسي للانضمام إلى منظمة التجارة العالمـــية واتحـــاد البورصـــات العالمية، والدليل على ذلك ما حدث في دول النمور الآسيوية وبعـــض الـــدول العربية، مثل الكويت التي طبقت المعايير المحاسبية الدولية دون التوفيق مع المعطيات الاقتصادية والاجتماعية لديها، وكانت النتائج عاصفة على اقتصادات هذه الدول.

4- يوصي الباحث بإجراء دراسات معمقة للأبعاد الأخرى للمحاسبة، مثل البعد الاجتماعي والثقافي داخل الدول العربية، من دون التركيز فقط على النواحي الفنية للمحاسبة .

5- يوصي الباحث بإجراء دراسات للتأثير الاقتصادي لاستخدام المعايير المحاسبية الصادرة محليًا لتبيان أثرها على السياسات المالية والاقتصادية داخل الدول العربية.

المراجـــع

أولاً – المراجع العربية:

1. الججــاوي، طلال. (2000). "*الأبعاد السياسية والاقتصادية للتوافق المحاسبي الدولي*" أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد.
2. الخطيب، حازم؛ وظاهر القشي. (2004). "توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد"، ***مجلة الزيتونة للدراسات والبحوث العلمية***، مج 2، ع 2، حزيران.
3. العــبد الله، رياض؛ وطلال الججاوي. (2002). "منظور فلسفي للعلاقة بين السياسة والمحاسبة وانعكاساتها على المعايير المحاسبية: حالة العراق". ***المجلة العربية للمحاسبة***، جامعة البحرين، مج 5، ع 1، ص ص 80-85.
4. عبــيد، سعد المطيري؛ وطلعت عبد العظيم. (2002). المناهج البحثية المعاصرة – التفسيري والنقدي – وغيابها عن البحوث العربية في المحاسبة. ***المجلة العربية للمحاسبة***، مج 5، ع 1، مايو، ص ص 1-20.

ثانياً – المراجع الأجنبية:

Books:

1. AAA. (1973). ***"A Statement of Basic Accounting Theory"***. 5th printing, Florida.
2 AICPA. 2004. ***"AICPA Letter to SEC Concept Release on International Accounting Standard.*** New York .
3. Aughlin. R.C. and lowe, E.A. (1990). "A Critical Analysis of Accounting Thought, Progress and prospects for understanding and changing Accounting systems Design". in: Cooper D. and Hooper T. ***Critical Account***. Macmillan,. PP 63-87.
4. Belkaoui, Ahmed. (1981). ***Accounting Theory***, Harcourt Brace jovanocich, Inc. NY.
5. Belkaoui, Ahmed. (1987). ***Inquiry, and Accounting***, Harcourt quorum Book, NY.
6. Boulding, K. E. (1977). "Economics and Accounting: The Uncongenial Twins", in: ***Studies in Accounting***, edited by w. Baxter and S. Davidson.
7. Chambers, Raymond J. (1962). ***Accounting Finance and Management***, Butterworth.
8. Daley, Lane A.; and Gerhard G., Mueller. (1985). "Accounting in the Arena of World Politics: Crosscurrents of International Standards Setting Activities", In: ***Frontiers of International Accounting: An Anthology***, ed. By Fredrick D.S. Choi and Gerhard G. Mueller, UMI, Michigan.
٩ Hendriksen, Eldon S., and Michael F., Vane Brade. (1992). ***Accounting Theory.*** 5th Ed., Richard D. Irwin Inc.
10. Kieso, Donald E., and Jerry J., Wyandotte. (1995). ***Intermediate Accounting***. 8th Ed., John Wiley & sons, NY.
11. Nobles, Christopher. (1981). "Harmonization of Financial Reporting" in: ***International Accounting***. ed. by Christopher Nobles and Robert Parker, Philip Allan, G.B.
12. Oulding, K.E. (1979). Economics and Accounting, the Uncongenial Twins, in: ***Studies in Accounting***, ed. by W. Baxter and S. Davidson, P 213.

13. Solomon's, D. (1987). "The Politicization of Accounting", in: ***Financial Accounting Theory***. edited by Stephen Zelf and Themas F. Keller, McGraw-Hill Inc., NY.
14. Tinker, Anthony M. (1980). ***Accounting Organization & Society***.
15. Watts, Ross L., and Jerold L., Zimmerman. (1987). Towards A positive Theory of the Determination of Accounting Standards", in: ***Financial Accounting Theory***. edited by stephen A. Zeff and Thomas F. Keller, Chang Moh Offsel Printing Pte Ltd., Singapore.
16. Watts, Rossl., and Jerold L. Zimmerman. (1987). "The Demand and Supply of Accounting Theories: The Market for Excises", in: ***Accounting Theory & Policy***. edited by Robert Bloom and Pieter T. Eleger, 2nd Ed.
17. Wilkinson, Theodore. (1984). "Can Accounting be an International Language, in: ***International Accounting***. 3rd ed. By H. Peter Holzer. Harper and Row Publisher Inc..
18. Zimmerman, Jerold L. (1980). "Positive Research in Accounting", in: ***Perspective Research***. edited by R. Nair and T. H. Williams. University of Wisconsin, Madison.
19. Zimmerman, Vernon. (1984). "Introducing the International Dimension of Accounting" in: ***International Accounting***. Ed. by peter H. Holzer, Harper & Row Publishers Inc. NY.

Periodicals:

1. IFAC. (1996). Quarterly, ***A Newsletter for the International Accounting Profession***, NY.
2. Aitken, Michael and, Trevor D. Wise. (1984). "The Real Objectives of International Accounting Standards Committee" The ***International Journal of Accounting: Education and Research***, Fall.
3. Amrray, A. and Fuersich. J. 1994. Stock Options Accounting Valuation and Management Issues, ***Management Accounting***, March.
4. Baladouni, Vahe. (1977). "The Study of Accounting History" ***The International Journal of Accounting: Education and Research***. V.12, N. 2, Spring.
5. Bober, W. and Kumor. K. (1998). Accounting Earnings and Executive Compensation: The Role of Earnings Persistence: ***Journal of Accounting and Economics***. PP 169-194.
6. Briston, Richard J. (1978). "The Evolution of Accounting in Developing Countries". ***The International Journal of Accounting: Education and Research***, No. 1, Vol. 14. Fall.
7. Congress and the Accounting wars. 2002. ***Stock Options for Reform Auditing and Consulting***, pbsi and Wgbh/Frantline, R-13
8. CPA Firms. 1994. Most Large CPA Firms Originally Supported FASB in Recognizing Compensation Expense for Stock Options. ***Journal of Accountancy***, March.
9. Gerboth, D. (1973). "Research, Intuition and Politics in Accounting Inquiry" ***Accounting Review***, July.
10. Hakansson, Nils H. (1982) "Normative Accounting Theory and the Theory of Decision" The ***International Journal of Accounting: Education and Research***, Illinois.

11. Hawkins, David. (1993). "New IAS Standards Decision Time for IAS Firms, Institution and Countries" ***Accounting Bulletin***. No. 20, Merill lynch, Harvard University.
12. Hawkins, David. (1997). "FASB and IASC Issue Similar Earning per Share Standards" ***Accounting Bulletin***. No. 51, Merrill lynch, Harvard University.
13. Hawkins, D.F. (1975). "***Financial Accounting, The Standards Board and Economic Development***," One of the 1973-74 Emanuel Saxes Distinguished Lectures in Accounting, Published by the Bernard M. Baruch College. City University of York, April,.
14. Horngren, C.T. (1973). The Marketing of Accounting standards, ***Journal of Accountancy***, vol 73. October, P.61.
15. IASC .(1998). "Keeping in Step with International Accounting Standards", ***Annual Review***.
16. IASC .(1999). "IASC Insight", ***The Newsletter of the International Accounting Standards Committee***, June.
17. Jensen, M.C.; and Meckling, J.W.H. (1976). "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Stricture" ***Journal of Financial Economics***, October.
18. Lee, T. A. (1975)."Accounting Standards and Effective Financial Reporting- Overview principles "***The Accountants Magazine***, January.
19. Lowe, E.A. & Tinker, A. M. (1977). "Sitting the Accounting Problematic: Towards and Intellectual Emancipation of Accounting" ***Journal of Business Finance and Accounting***.
20. Nobles, Robert H. (1985). "Is the IASC Successful" ***The Accounting Review***.
21. -Robert.G, and Gary L.S. (1976). " Research For Accounting Policy :An Overview: ***Accounting Review***.
22. Scott, D.R. (1965). "The Basis for Accounting Principles", ***The Accounting Review***. December.
23. Sutton, T. (1984). "Lobbying of Accounting Standard Setting Bodies in the U.K. and U.S.A.: A Downsian Analysis". ***Accounting Organization and Society***. Vol. 9, No. 1.
24. Turner, John N. (1983). "International Harmonization: A professional Goal" ***Journal of Accountancy***, January.
25. Tweedi. D. (2005) "IASB and IASC News", 12, January,.WWW. Org. IASB," ***Overview of International Reporting Standards*** – 2001, WWW. Org. U.K.
26. Watts, R. L., and Zimmerman, J. L. (1978). "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards" ***The Accounting Review***, January.
27. WWW.AICDA.ORG, American Institute of Certified public Accountants.
28. WWW.FASB.Org, Financial Accounting Standards Board.
29. WWW.IASB.UK, International Accounting Standards Board.

Politicization of Accounting Knowledge and its Effect in Issuing International Accounting Standards

Dr. Essam Al-Arbied

Assistant Professor of Accounting
Faculty of Economic and Administrative Sciences
Al-Zaytoonah University - Jordan

Abstract

This paper reports on the degree of the relationship between political interests, accounting knowledge on one side, and the process of issuing international accounting standards on the other. The basic hypothesis of the paper is proved by taking the situation of USA and the effect of political interests on FASB directly and on IASC indirectly as well.

The international accounting standards have responded to the expansion of multi national companies since the seventieth. As we know, countries are different in language, culture, religious, political, and economic systems. accordingly there are differences and similarities as well .

The IASC tried to eliminate differences and deepen similarities through propose many alternatives. instead it had started decrease alternatives which reflects the political dimension of IASC since 1992. The paper showed that international accounting standards are identical to the American standards beside getting the international feature .

on the other hand all IASs, historically, had come after issuing American accounting standards which strength the basic hypothesis of this research and reveal the effect of American interests in issuing IASs and forbid undeveloped countries to utilize accounting as a tool serving economic development The paper provided results and recommendations in this record.

إنسانيات

المجلة الجزائرية في الأنثربولوجية والعلوم الإجتماعية

إنسانيات

مجلة تصدر عن:
مركز البحث في الإنثروبولوجية الإجتماعية والثقافية- وهران.

مديرة النشر:
نورية بنغبريط رمعون
لجنة التحرير:
فوزي عادل، عمارة بكوش
أحمد بن نعوم، عابد بن جليد
صادق بن قادة، عمر لرجان
نذير معروف، حسن رمعون،
فؤاد صوفي
مدير التحرير
فؤاد صوفي
نائب مدير التحرير
عابد بن جليد
سكريتاريا التحرير
خيرة ناصري

عنوان
حي بلهي عمار، مدخل أ، رقم1 -
السانيا- وهران
ص.ب: 1955 -وهران- المنور.
الرمز البريدي: 31000 - وهران-الجزائر.
☎: 83 97 41 (06) (213)
88 05 41 (06) (213)
الفاكس: 82 97 41 (06) (213)
التلكس: 865 21
البريد الإلكتروني: crasc@elbahia.cerist.dz

إنسانيات

إنسانيات من إنسان بل و من إنس و بمعنى البشر بمعنى إنثروبوس تعني الجنس البشري في تباينه عن فصيلة الحيوان ومع الفوطيعي.

إنسانيات هي مجموع السمات المميزة للإنسان بصفته إنسانا، تعني كذلك الأداب بالمعنى القديم للكلمة و تعني العلوم الإنسانية، علم الإناسة و هي إحدى ترجمات العلم الأنثروبولوجي.

تعبر إنسانيات عن إنشغالات الشاعر القديم أحسن تعبير: "لن يكون حتى غريبا أدنى شيء مما يخص الإنسان"، طموح لا حدود له، أجل! لكن شبيه بالذي كان وراء نشأة الأنثروبولوجيا و التي أرادت لها أن تكون العلم الكلي للإنسان في مواجهة علوم الطبيعة.

إنسانيات - المجلة هي الأخرى طموح كبير.

إنسانيات هي المجلة التي ينشرها مركز البحث في الأنثروبولوجيا الإجتماعية و الثقافية. إنها فضاء تعبير نفتحه لكل الباحثين في علوم الإنسان و المجتمع.

نسخ و تركيب صفحات الطبع
دائرة للمصالح العلمية و التقنية

تصور معلوماتي
وسيلة بن قندوز

انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة*

د. ظاهر شاهر القشي

رئيس قسم المحاسبة

جامعة الاسراء الخاصة

المملكة الأردنية الهاشمية

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى الاطلاع على، وتحليل أسباب انهيار إحدى شركات الطاقة الضخمة (شركة إنرون Enron) والتي أدى انهيارها إلى انهيار أكبر شركة تدقيق في العالم (شركة أرثر أندرسون Arthur Andersen) لثبوت تورطها في التلاعبات المالية التي تمت في شركة إنرون، ومن ثم الاطلاع على التغيرات التي حدثت مؤخراً على الحاكمية المؤسسية Corporate Governance بسبب تلك الانهيارات، ومعرفة تأثيرها على بيئة المحاسبة.

حيث إن الموضوع جديد نوعاً ما على البيئة الأردنية، فلقد استند الباحث في استقاء معلوماته لغاية إتمام هذا البحث على كل ما استطاع الحصول عليه من شبكة الإنترنت بما يخص الموضوع؛ وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- *لم تكن المشكلة الرئيسية في انهيار الشركتين موضوع البحث تتعلق بوجود قصور بمعايير المحاسبة، أو معايير التدقيق، بل انحصرت في تدني أخلاقيات المهنيين.*
- *لقد كانت شركة التدقيق Arthur Andersen تقوم بعدة أعمال مزدوجة لشركة Enron الأمر الذي جعل عملية الانهيار سريعة، وهذه مخالفة صريحة.*
- *لقد كان هناك تقصير ملحوظ من قبل السوق المالي كجهاز للرقابة على الشركات المدرجة.*
- *وجود صعوبة كبيرة من قبل المدققين، والشركات المدرجة في السوق المالي لتطبيق الحاكمية المؤسسية بمفهومها الحديث.*
- *المشكلة لا تكمن بالقوانين التي تحكم الحاكمية المؤسسية بشكل عام، ولكنها تكمن بأخلاقيات الأشخاص مطبقي تلك القوانين.*

---

* تم تسلم هذا البحث في مايو 2005، وتم قبوله للنشر في أغسطس 2005

مقدمـــة:

مـن المعـروف أن مهـنة المحاسـبة تـتأثر وتؤثـر بالبيئة المحيطة (التي تعمل بها) بشكل كبـير جـداً، إذ أنهـا تشـكل العمـود الفقـري لأيـة منشـأة تعمل بها، إذ يتركز دورها الأساسي بـتحويل واقـع الأمـور وتسـجيلها بشـكل رقمي ضمن نظام تـُستخدم مخرجاته بشكل أساسي من قـبل أصـحاب المصـالح (Stack Holders) لاتخـاذ القـرارات المخـتلفة وفقـاً لوجهة نظر كل مـنهم. فـإذا كانـت مخـرجات الـنظام المحاسـبي تتمـتع بالشـفافية وصدق التعبير وتتوافر فيها الخصـائص النوعـية التـي ينبغـي أن تتمـتع بهـا المعلومـات المحاسبية فستكون القرارات التي تبنى عليها قرارات رشيدة وإلا فان العكس صحيح وقد تتسبب في مشاكل في غاية الخطورة.

لقـد حـاول واضـعو السياسـات المحاسـبية ومـنذ نشوء هذه المهنة الحساسة السيطرة علـى الـنظام المحاسـبي مـن خـلال، جمـيع الوسائل والقوانين والتشريعات بشكل يفعل العلاقة بيـن أصـحاب حقـوق الملكـية والإدارة وبشـكل يضـمن ولاء الإدارة العالي لمصالح أصحاب حقـوق الملكـية وإبعادهـا عـن التحـيز لأية مصالح ذاتية ضمن إطار نظرية الوكالة Agency Theory، ولكـن وبمـا أن القائميـن علـى إدارة أعمـال أصحاب حقوق الملكية هم أولاً وأخيراً بشـر فـإن الغريـزة البشـرية بالانحـياز إلـى مصـالحهم الخاصة تحكمهم بشكل بدأ يصبح في كثير من الأحيان لا أخلاقياً.

وفـي الآونـة الأخـيرة انهـارت بعض الشركات العملاقة كشركة إنرون للطاقة Enron وشـركة أرثـر أندرسـون لتدقـيق الحسـابات Arthur Anderson، وحصلت اختلاسات كبيرة فـي شـركة Worldcom للاتصـالات وشـركة Parmalate الأوروبـية للأغذيـة وقـد أوعز الـبعض تلـك الانهـيارات إلـى ضـعف السياسـات المحاسـبية والتـي تمكن المتلاعبون الذين تسـببوا بالانهـيارات اسـتغلالها ممـا تسـبب بعواقـب لم يمكن إصلاح أثارها وبالتالي انعكست على الاقتصاد العالمي بشكل سلبي.

وتحاول دول عدة، وفي مقدمتها الولايات المتحدة الأمريكية تشريع وإصدار قوانين وسياسات محاسبية جديدة للسيطرة على الإدارة بشكل أكبر من السابق، لضمان عدم تكرار ما حدث وللحد من التلاعـبات الخطـيرة التي إن لم يتم السيطرة عليها بشكل مبكر فستؤدي دون أدنى شك إلى انهيار اقتصاديات الدول المتقدمة وبالتالي انهيار الاقتصاد العالمي المتطور.

يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى الوقوف على تحليل الأسباب التي أدت إلى انهيار بعض الشركات الكبيرة، وأثر ذلك في البيئة المحاسبية، وحصر التغيرات التي حدثت مؤخراً عليها، وذلك كمحاولة جادة لزيادة الوعي المحاسبي لدى المحاسبين المهنيين واطلاعهم على احدث المستجدات بما يتعلق بموضوع الدراسة.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية مهنة المحاسبة نفسها والدور المنوط بها في عالم الأعمال الذي يعد ركيزة أي اقتصاد في أي دولة، وبما أنها تعتبر العمود الفقري لأي منشأة ونتائجها تحتل الدور الأساسي في اتخاذ القرارات لدى أصحاب القرار، وبالتالي فإن معرفة وتحليل أسباب انهيار بعض الشركات الرائدة، ومعرفة أخر المستجدات العالمية التي حدثت على بيئة المحاسبة نتيجة تلك الانهيارات سيساهم وبشكل كبير في توعية المهتمين بشكل عام والمحاسبين المتخصصين بشكل خاص وتدارك الأمور قبل وقوعها، وبالتالي حماية الاقتصاد من عواقب قد يكون لها تأثير مدمر.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى ما يأتي:

1- التعرف على الأسباب التي أدت إلى انهيار كل من شركة إنرون للطاقة Enron، وشركة أرثر أندرسون لتدقيق الحسابات Arthur Anderson، وتحليل انعكاساتها على بيئة المحاسبة.
2- التعرف على التغيرات التي حدثت مؤخراً في بيئة المحاسبة، ومحاولة معرفة السلبيات والإيجابيات المرافقة لها.

مشكلة الدراسة:

إذ نظرنا للأمور من زاوية مهنية متخصصة، سنجد أن أغلب الانهيارات المالية التي حدثت كانت في الولايات المتحدة الأمريكية، وكما هو معروف بأنها تعد من الدول الصناعية المتقدمة التي تملك جهات تشريع محاسبية متخصصة مثل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB، والمعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين AICPA. فإن كان هذا الحال في دولة صناعية متقدمة، فما الحال في دول العالم الأخرى بشكل عام، وفي الأردن بشكل خاص؟

وبالتالي فإن تمكنا من الإجابة على عدة تساؤلات جوهرية، فقد نساهم ولو بشكل متواضع في حماية اقتصاد الأردن من مشاكل كبيرة هو في غنى عنها، في ظل عدم وجود سياسات محاسبية خاصة بالأردن ويعتمد بشكل كلي على سياسات محاسبية خارجية، ومن ضمنها معايير المحاسبة الدولية، وخصوصا إن استطعنا أن نحدد ان كان العيب بالمعايير نفسها أم بسلوكيات مطبقيها.

وبناءً على ما تقدم يمكن حصر مشكلة الدراسة بالأسئلة الجوهرية الآتية:

1- ما الأسباب التي أدت إلى انهيار كل من شركة إنرون للطاقة Enron، وشركة أرثر أندرسون لتدقيق الحسابات Arthur Anderson، وانعكاساتها على بيئة المحاسبة؟

2- ما التغيرات الجديدة التي طرأت على بيئة المحاسبة؟

3- ما السلبيات والإيجابيات المرافقة لتلك التغيرات على المهنة؟

حدود الدراسة:

سوف تشمل الدراسة الاطلاع وتحليل الانهيارات التي حدثت مؤخرا لشركة إنرون للطاقة وشركة أرثر أندرسون للوقوف على أسباب تلك الانهيارت، كما يشمل الاطلاع على القانون الأخير المتعلق بالحاكمية المؤسسية لمعرفة إن كانت الانهيارات حدثت بسبب عيب في المعايير المعمول بها، أم بسبب أخلاقيات المهنة، ولن تتطرق الدراسة لقوانين أو دستور الادب الاخلاقي.

مصادر الدراسة:

سيتم التركيز على جميع المصادر الممكنة من خلال المواقع المتوفرة على شبكة الإنترنت، وذلك بالتركيز على بعض مواقع مشرعي السياسات المحاسبية بشكل عام، وعلى مواقع الدوريات العالمية ومواقع الجامعات بشكل خاص، وذلك لاستقاء أحدث المستجدات، كما سيتم الاطلاع على أحدث الكتب والدوريات العلمية، والمراجع والدراسات بما يتعلق بموضوع الدراسة.

المبحث الأول: أسباب انهيار بعض الشركات الرائدة بالعالم

المقدمة:

انهيار شركة إنرون وما تبعها فيما بعد بانهيار شركة أرثر أندرسون للتدقيق أثار عدت تساؤلات على مستوى المهنة المحاسبية من أهمها: كيف تم الانهيار؟ ولماذا؟ ومن المسئول؟ فضلاً عن كون الشركتين تعملان في دولة متقدمة بالعالم والمشهورة ببيئتها المحاسبية والتدقيقية بالتطور المتقدم لما تملكه من معايير محاسبة وتدقيق متميزة.

قبل الخوض بالموضوع وتفاصيله وحيثياته يمكن طرح التساؤل بشكل عفوي: لو أن سارقاً استطاع اقتحام بنك محصن بأفضل نظم الحماية والهرب دون أن يضبط إلا بعد فترة طويلة، هل مسئولية السرقة تقع على عاتق السارق فقط؟ أم على نظام الحماية، والذي لولا وجود ثغرة به قام باستغلالها السارق لما تمت السرقة.

بعد الاطلاع على حيثيات انهيار شركة إنرون تبين أن الموضوع له جذور قديمة وخطة تلاعب محكمة تمتد إلى عام 1993، ولولا أحداث الحادي عشر من سبتمبر المعروفة وتضرر السوق المالي لبقي السارق هارباً من وجهة العدالة ولبقي التلاعب مخفياً إلى أجل غير معلوم.

تعد هذه القضية والفضيحة من قضايا العصر المهمة لما كان لها من تأثير كبير، ليس على الولايات المتحدة فقط بل على العالم بأسره. فمن جهة تعد شركة إنرون Enron من أكبر الشركات بالعالم والعاملة بمجال الغاز والطاقة ولها فروع كثيرة وعديدة ومن جهة أخرى فإن شركة أرثر أندرسون Andersen للتدقيق تعد من أضخم شركات التدقيق بالعالم بل هي الأولى من حيث الحجم والانتشار، ويقدر عدد العاملين فيها بأنحاء العالم ما يقارب مائة وستين ألف موظف.

لقد تسبب انهيار تلك الشركتين بخسائر قد يصعب حصرها في الوقت الحاضر، ناهيك عن العمال والموظفين الذين فقدوا أعمالهم نتيجة الانهيار.

يعتقد الباحث بأن انهيار هاتين الشركتين، ورغم المأساة الكبيرة، إلا أنه يعد درساً مهماً جداً يحتم على الكثيرين الاستفادة منه والوقوف على أسبابه، ولا بد أن تقوم الجهات المتخصصة بإعادة حساباتها. ومن أهم هذه الجهات:

1- جميع الحكومات وبالأخص الولايات المتحدة.

2- لجان وضع المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.

3- الشركات بشتى أشكالها وأنواعها.

4- المحاسبون والمدققون.

5- أصحاب الشركات.

سيحاول الباحث في هذا الفصل الإجابة عن الأسئلة التالية:

1- ماذا حدث في 2001/10/16؟

2- كيف انهارت شركة Enron ولماذا؟

3- من المسئول عن الانهيار؟

4- ما دور شركة Anderson؟

لجنة التحقيق المعينة من شركة Enron:

قام مجلس إدارة شركة Enron بتشكيل لجنة تحقيق للوقوف على حقيقة ما حدث، وقد قدمت اللجنة تقريرها الضخم[1] الذي ألقى الضوء على العمليات التي تمت بين شركة Enron وبعض شركات الاستثمار، والتي كانت مدارة من قبل Andrew S. Fastow، الذي كان يعمل في منصب مساعد رئيس مجلس الإدارة ورئيس القسم المالي لشركة Enron.

ومن المهم ذكره بأن التقرير ركز بشكل كبير على تلك العمليات من جانبين رئيسيين، الأول الجانب المحاسبي لتلك العمليات والثاني: جانب الإفصاح عنها.

علماً أنه لم يوكل للجنة، التحقيق في قضية الإفلاس أو إبداء أي رأي أو حكم عن الظروف الخارجية التي ساهمت بالإفلاس.

ولا بد أن نذكر هنا بأن أهم المحددات التي واجهت عمل اللجنة كانت :

1- عدم وجود صلاحية لها على إجبار الأطراف الخارجية المعنية، وإخضاعهم للاستجواب، أو إرغامهم على تقديم أي نوع من الوثائق ذات العلاقة بالموضوع.

(1) Original Documents. 2002. ***Enron Financial Statements for 5 years and Powers Report.*** Department of Accounting, College of Business Administration, University of Illinois at Chicago, April 4.

2- رفض بعض الموظفين السابقين والمتورطين بكثير من العمليات المحاسبية، التي أدت للانهيار التعاون مع لجنة التحقيق المشكلة. ومن أبرزهم كان Fastow وMicheal J. Kopper و Ben F. Glisan.

3- بالرغم من تمكن اللجنة من الوصول لبعض وثائق شركة التدقيق Anderson، إلا أنها لم تتمكن من الوصول لوثائق شركات الاستثمار التي كانت سبباً في الانهيار.

ملخص عن الحدث كما جاء في أوراق اللجنة:

في 2001/10/16 أعلنت شركة Enron عن تخفيض أرباحها بمبلغ 544 مليون دولار والناتجة عن التعاملات مع شركات استثمارية (LJM1 & LJM2) . مع العلم بأن تلك الشركات تعد شركات شراكه مع Enron والتي تم إنشاؤها وإدارتها من قبل Fastow. وأعلنت كذلك عن تخفيض حقوق ملكية المساهمين بمبلغ 1.2 بليون دولار والمرتبطة بنفس العمليات السابقة.

والمشكلة الحقيقية بدأت بعد بضعة أشهر من الإعلان؛ حين أعلنت شركة Enron عن إعادة هيكلة قوائمها المالية للفترة الواقعة بين الأعوام 1997-2001 معللة ذلك بوجود أخطاء محاسبية والمتعلقة بشركات الشراكة الاستثمارية والمدارة من قبل Fastow و Kopper (موظف سابق في Enron ومالك لشركة .Chew Co) والشركات هي (Chew Co., LJM1, and LJM2)

من الجدير بالذكر أن إعادة هيكلة القوائم المالية للفترة الواقعة 1997-2001 أوضحت وجود تخفيضات فاقت الإعلان الأول في 2001/10/16 إذ يوضحها الجدول التالي:

العام	الأرباح قبل التخفيض	مقدار تخفيض الأرباح	مقدار تخفيض حقوق الملكية	مقدار زيادة المديونية
1997	105 مليون	28 مليون	258 مليون	711 مليون
1998	703 مليون	133 مليون	391 مليون	561 مليون
1999	893 مليون	248 مليون	710 مليون	685 مليون
2000	979 مليون	99 مليون	754 مليون	628 مليون
مجموع التخفيض		**508 مليون**	**2.113 بليون**	**2.585 بليون**

وفـــي أثناء تلك الفترة قامت شركة Enron بالكشف عن أن Fastow تلقى مبلغ 30 مليون دولار من شركتي LJM1 و LJM2 .

إعادة الهيكلة بالشكل السابق ذكره ومعلومة المبالغ التي تلقاها Fastow ، جعلت السوق يفقد الثقة بشركة Enron، مما أدى إلى انهيارها بأقل من شهر وإعلان إفلاسها.

ملخص بما اكتشفته لجنة التحقيق:

بعد أن قامت اللجنة بفحص العمليات الرئيسية المتعلقة بالشركات الاستثمارية المذكورة سابقا، والتي تسببت في خفض الأرباح وحقوق الملكية، استطاعت الإجابة عن الأسئلة التالية :

1- ماهية العمليات التي تمت بما يخص الموضوع؟
2- لماذا تمت هذه العمليات؟
3- ما الخطأ الذي حصل؟
4- من المسئـــول؟

لا بــد أن نذكـــر هـــنا بأن من أهم الأمور التي وجدتها اللجنة والتي لم تفصح عنها شركة Enron هو أن بعض الموظفين المتورطين بتلك التعاملات أصبحوا أغنياء بشكل مفاجئ، وتلقوا عدة مبالغ تجاوزت عشرات الملايين والتي لم يفترض أن يتلقوها وهي :

1- تلقى Fastow 30 مليون دولار.
2- تلقى Kopper 10 ملايين دولار.
3- تلقى موظفان اثنان لم يفصح عن اسميهما مليون دولار لكل منهما.
4- تلقى موظفين آخران لم يفصح عن اسميهما عدة مئات من ألوف الدولارات.

من الملاحظات المهمة التي تبديها اللجنة بأنه وفيما عدا Fastow لا يوجد أي نوع من الأدلة يدين باقي الموظفين.

وتضيف اللجنة بأن إدارة Enron استخدمت تلك الشركات الاستثمارية في عمليات عديدة لم يكــن مــن الواجب أو الضرورة الدخول فيها أصلاً. إذ إن اغلب تلك العمليات صممت بشكل متقن بهـــدف التلاعـــب وإظهار القوائم المالية بشكل جيد يخدم مصالح خاصة، وابتعدت تلك العمليات عن هدف المنفعة الاقتصادية أو التحوط لمخاطر مستقبلية.

بعـض هـذه العملـيات صممت بشكل مدروس ولم يتبع بها الإجراءات والمبادئ المحاسبية المـتعارف علـيها، ونتيجة لعدم اتباع تلك المبادئ لم يتم إظهار تلك الشركات الاستثمارية في قوائم شركة Enron المالية كأصول والتزامات.

كما أنه هنالك عمليات أخرى تم تطبيقها بشكل غير لائق وغير صحيح، وبموافقة المستشارين الماليين، إذ تم تقليل بعض الخسائر الناتجة عن عمليات "التحوط الوهمية" مع العلم بأن تلك العمليات لـو كانت صحيحة، لكان يجب أن ينتج عنها أرباح لشركة Enron ، إذ إن Enron هي المتحوطة، وبالتالـي كـان يجـب على الشركات الاستثمارية تعويض الخسائر. ولكن كيف يمكن ذلك إذا كانت شـركة Enron هـي المالكة لتلك الشركات وهذه الملكية تم إخفاؤها بشكل متقن ولم تظهر إلا عند حدوث الحدث.

تعد هذه العملية هي أخطر عملية تمت وساهمت بانهيار الشركة، إذ إنها أظهرت في الأعوام السابقة أرباحاً وهمية بلغت بليون دولار عن الربح الحقيقي.

لقـد اتضـح للجـنة وبعـد الفحـص والـتحري بأن العمليات المحاسبية الأصلية بالتعامل مـع شـركات LJM1 و LJM2 و Chew Co. والتـي أدت إلـى الانهـيار كانت عمليات ذات هيكلـية مغلوطـة ومخالفـة للمـبادئ المحاسـبية المـتعارف علـيها. مع العلم بأن تلك العمليات تمـت تحـت موافقـة وإشـراف مدققي ومستشاري الشركة الخارجيين Anderson والدليل على ذلـك المـبلغ المدفـوع لهـم مقـابل تلك الاستشارات والبالغ 5.7 مليون دولار، والذي جاء ذكره ضمن تقرير مجلس الإدارة.

لا بـد مـن الإشـارة هـنا إلـى أن تلك العمليات المغلوطة تتعلق بهيكلة عمليات ما يسمى (الشركات ذات الأهداف المحددة) Special Purpose Entity . تنص القوانين والمبادئ المحاسبية المـتعارف عليها بأن الشركة المتعاملة مع هذا النوع من الشركات يمكنها أن تعاملها كجهات مستقلة إذا ما تحقق الشرطان التاليان:

1- أن يكـون أحـد مالكي الشركة المتعاملة مع تلك الشركات مالكاً فيها بما لا يقل عن 3% من أصـولها، ويجب أن ينظر لهذه النسبة بأنها تحتوي بعض المخاطر عند إجراء أي عملية مع ذلك النوع من الشركات.

2- يجب أن يكون للمالك المستقل لتلك الشركة السيطرة الكاملة عليها.

إذا مـا تحقـق الشرطان فيمكن للشركة المتعاملة مع هذا النوع من الشركات إثبات الأرباح والخسـائر الـناتجة عـن هذا التعامل، ولا يتم تضمين أصول أو التزامات تلك الشركات في القوائم الموحدة للشركة المتعاملة، بغض النظر عن العلاقة الوثيقة بينها.

عـند تحليل العمليات لاحقاً سنجد أن Enron خالفت القواعد المنصوص عليها وبشكل متعمد ومبيت مسبقاً.

ملخص للعمليات التي تم مراجعتها وتحليلها:

أولا: عمليات شركة .Chew Co:

هـذه الشركة تعتبر شركة استثمارية كانت مملوكة ومدارة من قبل Kopper (موظف سابق فـي Enron)، وتعد أحد المسببات الرئيسة في فشل القوائم المالية لشركة Enron للأعوام 1997-2001 بالإضافة إلى الصلاحيات غير المؤهلة والممنوحة إلى Kopper.

حيث كانت شركة Enron مشاركة بمشروع مشترك (Joint Venture) بقيمة 500 مليون دولار مـع California Public Employee Retirement System منذ عام 1993 ولغاية عام 1996 وقـد كانـت السيطرة على ذلك المشروع مشتركة بين الاثنين لغاية عام 1996 لم تقم شركة Enron بتضـمين أصـول والتزامات ذلك المشروع في قوائمها المالية الموحدة، بل اكتفت بإظهار أرباح وخسائر ذلك المشروع في قوائم دخلها والإفصاح عنه ضمن ملاحظات في قوائمها المالية.

فـي بداية عام 1997 رغبت شركة Enron في تقليل مساهمة شريكها بالمشروع لحثه على الدخـول معها بمشاريع جديدة أخرى، وهنا ظهرت مسألة جديدة، إذا أصبحت Enron تملك نصيب الأسـد بذلـك المشروع، ومن ثم فسوف يصبح لزاماً عليها ووفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها إظهـار أصول والتزامات ذلك المشروع المشترك ضمن قوائمها المالية الموحدة. وهذا ما لم ترغب فيه إدارة Enron.

لقـد كان الحل الوحيد لتفادي إظهار أصول والتزامات ذلك المشروع في قوائمها الموحدة هو البحـث عـن شريك جديد في المشروع، ولتحقيق هذا الهدف ووفقاً لما صرح به Fastow ساعدت إدارة Enron أحـد موظفـيها Kopper فـي إنشاء الشركة الاستثمارية صاحبة العلاقة بموضوع الانهيار (.Chew Co) وبهذا أصبح مالكاً ومديراً للشركة الجديدة والتي قامت بدورها بشراء حصة الشريك القديم بالمشروع المشترك.

ولكــن بقـــي هـــنالك عقبة رئيسة، والتي بدونها سيتحتم على شركة Enron إظهار أصول والتزامات المشروع المشترك والشركة الاستثمارية الجديدة ضمن قوائمها المالية الموحدة وهي إيجاد أحـــد المســـتثمرين فـــي شركة Enron ليستثمر 3% على أقل تقدير في أصول الشركة الاستثمارية الجديدة .Chew Co ، ولكنها لم تستطع إيجاد ذلك المستثمر.

رغم المخالفة الصريحة، استمرت شركة Enron في عدم تضمين أصول والتزامات كل من المشروع المشترك والشركة الاستثمارية الجديدة في قوائمها المالية الموحدة.

يتضح هنا بعض الأمور الخطيرة التي أقدمت عليها إدارة Enron :

1- إنشاء شركة استثمارية تعود ملكيتها لـــ Enron بالكامل مع عدم التصريح بذلك.

2- قيام تلك الشركة بشراء الحصة بالمشروع المشترك مع Enron بمديونية كاملة دون وجود أي حق ملكية وبضمانة شركة Enron .

3- عدم تضمين أصول والتزامات كل من المشروع المشترك والشركة الاستثمارية ضمن القوائم المالية الموحدة لشركة Enron ، وهذه مخالفة خطيرة قادت إلى الانهيار.

وقد لوحظ رفض كل من Kopper (مدير ومالك .Chew Co السابق) و شركة Anderson تـــبرير أو تفسير هذه العمليات، ولماذا تم هيكلتها بذلك الأسلوب المخالف للمعايير المحاسبية الخاصة بعدم تضمين قوائم تلك الشركات ضمن القوائم الموحدة Non-Consolidation Rules

لقـــد قالت اللجنة وبكل وضوح بأنها لا تعلم إن كانت تلك الأخطاء ناتجة عن سوء تقدير، أو إهمال من قبل إدارة Enron ومستشاريها الماليين Anderson، أو أنها ناتجة من أن Kopper قدم مصلحته على مصلحة الشركة الأم.

وقـــد نوهت اللجنة بأنه عندما قامت شركة Anderson بمراجعة الأمور في عام 2001 مع شـــركة Enron، وجـــدوا أن شركة .Chew Co لم تخضع للقوانين المنصوص عليها وفقاً للمبادئ المحاســبية المـــتعارف علـــيها ونصحت بتصحيح الأمور وإعادتها إلى نصابها، وعليه قامت شركة Enron بـــالإعلان عـــن إعـــادة هيكلة قوائمها المالية بأثر رجعي من عام 1997 وتضمين أصول والـــتزامات شـــركة .Chew Co ضـــمن قوائمها المالية الموحدة مما أدى لهذه إلى التخفيض الهائل للدخل والارتفاع الخطير بالمديونية.

فضلاً عما سبق وجدت اللجنة مخالفة أخرى صريحة وخطيرة:

حسب تعليمات شركة Enron وبما يخص إدارة الأعمال لم يكن مصرح لـ Kopper بأي نوع من التحكم الإداري أو المالي لشركة Chew Co. إلا في حالة واحدة وهي حصوله على موافقة خطية من رئيس مجلس إدارة Enron، علما بأن اللجنة لم تجد مثل هذه الموافقة من أي طرف كان.

وخير دليل على أن Kopper هو من كان يدير الأمور بتلك الشركة تبين أنه خلال تلك السنوات تلقى عمولة من إدارة شركة Chew Co. بلغت مليونا دولار بالاتفاق مع Fastow (مساعد رئيس مجلس الإدارة ومدير حسابات شركة Enron).

وفي مارس (آذار) 2001 قامت شركة Enron بشراء حصة شركة Chew Co. في المشروع المشترك، ولكن بعد تفاوض بين Kopper و Fastow حصل بموجبه الأول على مبلغ 10 ملايين دولار مقابل التنازل عن الحصة، وهنا لا بد أن نذكر بأن مساهمة Kopper في عام 1997 في الشركة الاستثمارية لم يتعد 125 ألف دولار.

لا بد أن ننوه أيضاً بأن عملية التنازل تلك تمت، بينما كانت هنالك نية مبيتة وغير معلنة للاثنين بإنشاء شركتين جديدتين على غرار الشركة الاستثمارية الأولى، وهما شركة LJM1 و شركة LJM2 واللتان تم إنشاؤهما فيما بعد.

وأخيراً وفيما يتعلق بشركة Chew Co. وبالنظر لهيكلة رأس مالها التالي:

240 مليون دولار (قرض غير مضمون من بنك باركليز Barclays بضمانة Enron).

132 مليون دولار (مقدم من المشروع المشترك).

11.5 مليون دولار (من الشركاء في الشركة الـ 3%)* .

125 ألف دولار (من Kopper).

* هذه الـ 11.5 مليون دولار والتي تمثل 3% لم تجلب نقداً، بل أخذت قرضاً من نفس البنك أعلاه تحت مسمى Equity Loan من قبل الشركاء وهم شركة Little River، وقد اشترط البنك على الشركاء؛ بالاحتفاظ لديه بحساب احتياطي نقدي أن لا يقل رصيده في أي وقت عن 6.6 مليون دولار وذلك لضمان التسديد. ولإيجاد طريقة مناسبة لتغطية هذا الاحتياطي قام المشروع المشترك بعمل توزيع أرباح لشركة Chew Co. بلغ 16.6 مليون دولار (ظهر فيما بعد أن Cheow Co. باعت أحد أصولها) وهذه مخالفة صريحة وواضحة لقانون الـ 3% حيث إنه تمويل مشبوه وكان من الواجب تضمين أصول والتزامات كل من المشروع المشترك وشركة Chew Co ضمن قوائم شركة Enron الموحدة.

ثانيا: عمليات شركتي LJM1 و LJM2:

فـي عـام 1999 وبموافقـة مجلس الإدارة دخلت شركة Enron بعقدي شراكة مع شركتي أشـخاص، والتـي كان Fastow مديرهما وأكبر مستثمر بهما. وتلك الشركتان تعدان أحد الأسباب الرئيسـة التـي أدت إلـى أن أفصحت شركة Enron عن أرباح غير حقيقية قاربت المليار دولار وإعطاء Fastow وشركائه عدة ملايين من الدولارات على حسابها.

لـم يكـن يفـترض القبول بمثل هذه الشركات أصلاً، وخصوصاً لما لها من علاقة مباشرة وخطيرة بأحد أهم موظفي شركة Enron، وقد برر مجلس الإدارة قبوله بتلك الشركات وتلك العلاقة بالأسباب التالية:

1- اعـتقد مجلـس الإدارة بأن هذا النوع من الشركات والعلاقة المباشرة لأحد موظفيه قد يؤمن للشركة عمليات لم تكن لتتم بالحالة العادية من منطلق الولاء المطلق لموظفها للشركة الأم.
2- يمكن من خلال هذه الشركات الحصول على مشترين لأصولها التي كانت ترغب ببيعها، وبما أن Fastow مطلع على جل الأمور فيمكنه تسريع العمليات وجعلها تصب في مصلحة الشركة الأم.
3- اعـتقد مجلس الإدارة بأن الإفصاح المنصف للقوائم المالية يمكنه التحكم بمخاطر عدم الولاء وكشف الأمور وإيقاف أي تلاعب ممكن.
4- السـبب الذي جعل مجلس الإدارة يطمئن لأداء هاتين الشركتين، هو التقارير الجيدة التي كانت ترد من المستشارين الماليين لشركة Anderson.

مـا تـم ملاحظته بأن شركة Enron دخلت بما يقارب 20 عمليه مع الشركتين خلال الفترة الواقعة من 1999/6 ولغاية 2001/6 وتم تصنيف تلك العمليات إلى نوعين :

أ- عمليات بيع أصول.

ب- عمليات تحوط.

وتجـدر الإشـارة هنا بأن هذه العمليات الحقت الضرر الأعظم بشركة Enron وعلى سبيل المثال:

إحدى العمليات وقبل انتهاء السنة المالية بفترة قصيرة جداً، قامت شركة Enron ببيع بعض أصولها التي أرادت التخلص منها لشركة LJM1 ، والسؤال الذي يطرح نفسه: هل هذه العملية نقلت المخاطر فعلاً، فأولاً وأخيراً هذه المخاطر بقيت بنفس الشركة الأم.

والعملـية الأخـرى تمت قبيل انتهاء السنة المالية لعام 1999 إذ باعت شركة Enron سبعة عقـود استثمار لشركة LJM1، وأثبتت ربح ناتج عن العملية وبعد انتهاء السنة المالية أعادت خمسة من عقود الاستثمار.

من أخطر عمليات التحوط الخادعة التي تمت كانت كالتالي:

في 1998/3 استثمرت شركة Enron بشراء 5.4 مليون سهم بسعر 1.85 دولار للسهم من أسهم شركة Rhythms (بمبلغ إجمالي 10 ملايين دولار). وفي 1999/4/7، وعندما تحولت شركة Rhythms إلى شركة عامه ارتفعت قيمة سهمها من 21 دولاراً ليصبح 96 دولاراً، وأصبحت قيمة استثمار Enron 300 مليون دولار، وتم عكس هذه الأرباح في دخل الشركة رغم أن عقد الاستثمار كان ينص على عدم تمكن شركة Enron من بيع هذه الأسهم قبيل انتهاء عام 1999.

لقـد كانـت شركة Enron تحتفظ ببعض العقود الآجلة في بعض البنوك لحماية أسهمها من تقلبات الأسعار.

وانطلاقاً مما سبق اقترح Fastow خطة للتحوط للحفاظ على استثمارات Enron في شركة Rhythms وذلـك بإنشـاء شـركة استثمار محدودة LJM1، يتكون رأس مالها من العقود الآجلة الخاصة بـ Enron، وبعد إنشاء هذه الشركة، تقوم Enron بالتحوط لديها ضد مخاطر تدني أسعار شركة Rhythms .

وفعـلا اسـتطاع Fastow وبموافقة مجلس إدارة شركة Enron تحويل جميع العقود الآجلة لشركة LJM1 مقابل أوراق قبض ودخل بعدها بعقود مقايضة مع شركة Enron لحماية استثماراتها فـي Rhythms. هذه العملية أثرت على أرباح وخسائر شركة Enron المعلنة ولكنها عملية ليست حقيقية، لأن هذا النوع من التحوط لا يعد تحوطاً اقتصاديًا وإنما تحوط محاسبي فلو أن أسهم Enron حافظت على سعر جيد ستتمكن من السيطرة على عوائد استثماراتها حتى ولو تدني سعر سهم شركة Rhytms، ولكـن ما الحالة إذا تدنى سعر سهم شركة Enron وشركة Rhythms في نفس الوقت؟ ويظهر هنا السؤال التالي: ما فائدة هذا النوع من عقود المقايضة والضامن هو نفسه؟

لقد وجد الباحث أن هنالك مخالفات أخرى وكثيرة، ولكن ما سبق ذكره يعد المخالفات الرئيسة والتي أدت فعلا لانهيار شركة Enron وإفلاسها بشكل كامل، وتبعها انهيار شركة Anderson للتواطؤ الكبير الذي ساهمت به بشكل ملحوظ.

تعليق الباحث:

هذه القضية المهمة والتي تعد قضية العصر تفتح العيون على أمور مهمة وكثيرة وتجعلنا نطرح تساؤلات كثيرة:

1- لا نعتقد بأنه كان هنالك إمكانية لمنع ما حدث، وبرأينا المشكلة لا تتعلق بمعايير المحاسبة أو معايير التدقيق المعمول بها، ولكن المشكلة الرئيسة تنحصر في أخلاقيات المهنة ذاتها.

2- من أهم الملاحظات التي وجدت في الموضوع، أن شركة التدقيق Anderson كانت تعمل عدة أعمال مزدوجة، فهي من جهة المدقق الخارجي لشركة Enron ومستشارها المالي من جهة أخرى، والغريب أنها كانت تمثل جهاز الرقابة الداخلي للشركة. أي تراقب نفسها بنفسها وتتلقى مبالغ كبيرة جداً تجاوزت الأجور المتعارف عليها. وهنا السؤال الرئيس: هل كانت شركة Anderson شركة مستقلة؟ أم أنها لم تتعد كونها موظفاً من موظفي شركة Enron ؟

3- الأمر الآخر الذي يدور في الفكر: هل شركة Anderson كانت متواطئة مع Fastow أم استطاع الأخير خداعهما وخصوصًا أن شركة Anderson هي التي نبهت شركة Enron إلى ضرورة إعادة هيكلة قوائمها المالية قبل الانهيار بفترة، ولو كانت متواطئه لماذا نبهت Enron بضرورة إعادة الهيكلة؟

4- لماذا شكل مدلس إدارة شركة Enron لجنة للتحقيق وحصر عملها بمعرفة ماذا حدث فقط وقيد صلاحياتها؟ نعتقد أن المتواطئين الحقيقيين يتعدون Fastow ولم يكن الأخير سوى الأداة التي قامت بالتنفيذ.

5- العودة للنقطة الأولى فيما يتعلق بأخلاقيات المهنة، هل هنالك وسيلة أخرى لضبط أخلاقيات المهنة؟

6- نعلم أن شركة Enron مدرجة ضمن السوق المالي الأمريكي، أذن أين جهات الرقابة في ذلك السوق؟ وكيف أغفلت عن الأمور طوال هذه السنوات؟

7- أيــن جهــات الرقابة على شركات التدقيق؟ وكيف سمح لشركة Anderson بممارسة أعمال مــزدوجة تعدت التدقيق والاستشارات المالية؟ ولماذا لم يتم مساءلتها عن الأجور العالية التي تجاوزت المتعارف عليه بكثير؟

8- هــل بلغ Fastow درجة من المكر والذكاء لكي يخدع الجميع؟ أم أن مجتمع الشركة متواطئ بشكل جماعي؟

9- ألــم يلاحــظ مجلــس الإدارة الأرقام غير المنطقية بالتقارير المالية السابقة وخصوصاً فيما يخــص عملــيات الــتحوط، والتي فاقت أرباحها في بعض الأحيان أرباح عمليات التشغيل الأساسية للشركة.

كــل هــذه النقاط السابقة الذكر تحتاج إلى الدراسة والبحث والتحليل والتفسير لكي نصل إلى الحقيقة، والتي يتبين منها أن المشكلة ليست بمعايير المحاسبة ولا معايير التدقيق، بل أن المشكلة هي في أخلاقيات المهنة وإمكانية ضبطها وترسيخها.

وخير دليل أن العيب ليس بمعايير المحاسبة ولكن في سلوكيات مطبقيها، ما جاء في قضية إنرون أن معايير المحاسبة كانت تنص على آليات معينة يجب اتباعها عند إنشاء شركة ذات أهداف محــددة Special Purpose Entity ، إلا أن إدارة إنــرون لم تتقيد بها، وللأسف غض مدققوهم أرثــر أندرســون الطــرف عن عملية عدم التقيد، وبالتالي وفي الحالتين اتبعت الإدارة ومدققوها الأسلوب غير الأخلاقي.

المبحث الثاني: التغيرات التي حدثت على البيئة المحاسبية

المقدمة:

نتيجة للانهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد قام المشرع الأمريكي بإصدار عدد من القوانين التي ركزت وبحثت غالبيتها فيما يسمى بالحاكمية المؤسســية Corporate Governance، ولدرجة أن جدية وخطورة الأمور استدعت تدخل الرئيس الأمريكي للمشاركة في حل هذه المشاكل.

يسعى الباحث في هذا الفصل إلى التطرق إلى مستجدات الأمور والتغيرات التي طرأت على الحاكمــية المؤسســية، وذلــك مــن خلال الاطلاع على تلك المستجدات عبر مواقع جهات التشريع الأمريكية على الإنترنت.

ما الحاكمية المؤسسية Corporate Governance:

وجد الباحث أن هناك عدة تعاريف للحاكمية المؤسسية، فبعضها يقول[1] (هي حقل من حقول الاقتصاد، والتي تبحث بكيفية ضمان أو تحفيز الإدارة الكفء في الشركات المساهمة باستخدام ميكانيكية الحوافز، مثل العقود، والتشريعات، وتصاميم الهياكل التنظيمية. وغالباً ما يكون ذلك محصوراً في السؤال حول تحسين الأداء المالي، فعلى سبيل المثال: ما مدى قدرة وتأثير ملاك الشركة المساهمة العامة في ضمان وتحفيز مديري الشركة على القيام بتأدية وتحقيق أفضل عائد على استثماراتهم (Mathiesen, 2002).

وبعض التعاريف تقول[2] (إن الحاكمية المؤسسية يمكن تعريفها على نطاق ضيق، بأنها تمثل علاقة الشركة بالمساهمين، أو بشكل أوسع، علاقة الشركة بالجميع).

التغيرات التي طرأت على الحاكمية المؤسسية:

جاء بالمقالة المعنونة "*سوق نيويورك للأوراق المالية NYSE يضع لجان التدقيق على طرق جديدة*"[3] المنشورة في الأول من أغسطس 2002، بأن مجلس إدارة سوق نيويورك للأوراق المالية قدقام بالموافقة على تعديلات مقترحة لمعايير إدراج الشركات بإصدار المعيار 99 (SAS no. 99)، وتمت مناقشة تلك التعديلات المقترحة مع لجنة الأوراق المالية في 2002/8/16، وتم تحديد مدة زمنية للتعليق والاعتراض على التعديلات قبل أن تصوت اللجنة بشكل نهائي على الموافقة عليه.

لقد هدفت التعديلات المقترحة إلى إعادة الثقة للمستثمر، وذلك من خلال تعزيز محاسبة الشركات وتقوية السيطرة المؤسسية Corporate Governance. وركزت التعديلات المقترحة بشكل رئيس على جعل لجنة تدقيق الشركة مسئولة بشكل كامل عن مراقبة المدقق الخارجي، وإعطائها السلطة الكاملة في تحديد شروط وأتعاب أعمال التدقيق والأعمال الأخرى.

---

(1) دهمش، نعيم؛ وعفاف إسحاق أبو زر. 2003. "الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالتدقيق ومهنة المحاسبة". ***المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين***، عمان، من 24-25 أيلول، ص 1.

(2) ***Financial Times***. June 21, 1999.

(3) Pul Sweeney & Cynthia Waller Vallario. 2002. NYSE Sets Audit Committees on New Road, ***Journal of Accountancy***, Online Issue, November.

لقد تجاوزت التعديلات المقترحة هدفها الرئيس بالتركيز على مهام لجنة التدقيق لتصبح دليلاً شاملاً للشركات المدرجة إلى تحديد معايير السيطرة المؤسسية.

يؤثـر المعـيار المقترح على جميع الشركات المدرجة أوراقها المالية ضمن سوق نيويورك لـلأوراق المالـية، ويؤثـر كذلك على جميع منظمات الأعمال الأخرى ذات الشكل القانوني المغاير للشركات المساهمة، مثل شركات التضامن المحدودة.

لقـد حدد المعيار هدفين رئيسيين: الأول، تحديد سلطة لجان التدقيق من منظور نزاهة قوائم الشـركات المالية. والثاني، ركز على استقلالية المدقق الخارجي، مع إبقاء لجنة التدقيق غير مسئولة عن تحديد القوائم المالية أو ضمان تقرير المدقق الخارجي.

لقد تضمن المعيار المقترح إلزام الشركات المدرجة بتلبية بندين مهمين:

الأول: تعييـن ثلاثـة أعضاء في مجلس إدارة الشركة ذات صفة مستقلة يتم تحديدهم من قبل لجنة التدقيق.

الثاني: تحديد أتعاب أعضاء لجنة التدقيق.

ملخص بما جاء بالمعيار المقترح:

1- **إعادة تعريف متطلبات "الاستقلالية"**، لقد حدد المعيار المقترح ضرورة وجود أعضاء مستقلين فـي مجلس إدارة الشركة المدرجة بالسوق، مع ضرورة أن يكون جميع أعضاء لجنة التدقيق مستقلين بشكل كامل، وبشرط أن لا يقل عددهم عن ثلاثة أعضاء. قامت الهيئة بتحديد تعريف الاستقلالية وجعله أكثر صرامة إذ أعادت تعريفه "لكي يتم اعتبار الفرد مستقلاً، يجب أن يؤكد مجلـس الإدارة وبشـكل إيجابي قاطع على أن ذلك الفرد ليس له أي علاقة مادية مباشرة مع الشركة كأن يكون شريكًا، أو مساهمًا، أو موظفاً في أي منظمة لها علاقة مع الشركة. يمكن أن تتضـمن العلاقـات الماديـة أموراً أخرى، مثل التعامل التجاري مع الشركة والتعامل البنكي والـتعامل المهني والتعامل الاستشاري القانوني والتعامل الصناعي وأشكال التعامل بالتبرعات وبمختلف أنواعها.

وقـد ذكـر المعيار المقترح، بأنه يجب على الشركة الإفصاح في قوائم التوكيل الآلية التـي اتبعـتها عـن تحديد استقلالية الفرد المادية، ويمكنها كذلك الإفصاح عن المعايير التي استخدمتها في الحكم على استقلاليته.

انطلاقـاً مـن الرغـبة فـي الالتزام بمبدأ الاستقلالية، يجب أن تتم ملاحظة الأفراد المـرغوب في تعيينهم في مجلس الإدارة لفترة تأهيل (فترة ملاحظة) مدتها خمس سنوات قبل إلحـاقهم بمجلـس إدارة الشركة المدرجة، للتأكد من مطابقتهم لشروط الاستقلالية. ويمكن أن يكـون هـؤلاء الأفراد من موظفي الشركة السابقين، وموظفي مدققوها الخارجين السابقين أو الحاليين، وأي موظفيـن سابقين لشركات أخرى والتي تتضمن لجان تعويضاتها موظفين في شركات مدرجة، وأفراد عائلات أي من الفئات المذكورة.

2- **أتعاب أعضاء لجنة التدقيق،** لم يحدد المعيار المقترح أي تشريع أو قانون ينص على ضرورة أن تكـون الرسـوم المدفوعـة للممثليـن المسـتقلين في مجلس إدارة الشركة ومن قبلها هي التعويضـات الوحـيدة لقاء تعيينهم في مجلس إدارتها. لقد جعل المعيار الجديد سقف الأتعاب مفـتوحا من منطلق أن المسئوليات الجديدة المنوطة بلجان التدقيق تحتاج إلى جهد ووقت أكبر من التي كانت تبذل بالسابق. يمكن لأعضاء لجنة التدقيق تلقي أتعابهم على شكل نقدي أو أسهم الشـركة أو عقود خيار أو بأي شكل متاح آخر بشرط أن لا يؤثر ذلك على استقلاليتهم. ومن الأمثلة التي تعد أتعاباً مؤثرة على الاستقلالية ويجب عدم قبولها الأتعاب التي تدفع بشكل مباشر أو غير مباشر مقابل استشارات قانونية أو مالية.

يطلب المعيار الجديد من لجان التدقيق الالتزام بمسئولياتهم كاملة وذلك من خلال تأدية المهام التالية:

1- تصـميم خطـة مهام مكتوبة تتضمن أهداف اللجنة كاملة بما فيها مساعدة مجلس الإدارة على التبصر والتحقق من الأمور التالية:

- نزاهة القوائم المالية.
- تماشي القوائم المالية مع القوانين المنصوص عليها.
- أهلية المدقق الخارجي ومطابقته لمواصفات الاستقلالية.
- أهلية وكفاءة أداء وظيفة التدقيق الخارجي والداخلي.

تسـتطيع لجنة التدقيق الحصول على البيانات الأولية من الإدارة، ولكنها لا تستطيع ربط تلك البيانات بحدود مسئولياتها. أي أن اللجنة مسئولة مباشرة عن تعيين، وملاحظة المدقق الخارجي الذي يجب علية تقديم تقاريره لها بشكل مباشر.

2- تقييم تقرير المدقق الخارجي لمرة واحد على الأقل سنويا والذي يشمل وصفاً شاملاً لإجراءات الـــرقابة الداخلية الخاصة بالشركة، وجميع الاستفسارات الصادرة من قبله، أو من قبل جهات حكومـــية لإدارة الشـــركة وطبـــيعة العلاقات التي تمت بينه وبين إدارة الشركة خلال الفترة موضع التقييم.

3- مناقشـــة القوائم المالية الربع سنوية والسنوية مع كل من الإدارة والمدقق المستقل بما في ذلك الـــتطرق للآلـــيات المتبعة من قبل الإدارة في عملية الإفصاح. ويحق للجنة مناقشة المواضيع المتعلقة بالدخل كالآلية المتبعة مثلاً من قبل الإدارة في اختيار شكل ونوع تقديم القوائم، ولكنه غير مطلوب من اللجنة مناقشة أية مواضيع متقدمة تفصيلية.

4- الترتيـــب للقاءات مع الإدارة والمدققين الداخليين، والمستقلين في سبيل أن تتمكن لجنة التدقيق من تفعيل وظيفة الملاحظة، يجب عليها تنظيم لقاءات وبشكل منفصل مع الإدارة، ومع هؤلاء المسئولين عن وظيفة التدقيق الداخلي، والمسئولين عن عملية التدقيق الخارجي. بالرغم من أن كـــل شركة مدرجة ملزمة بتأمين وظيفة تدقيق داخلي، إلا أنها ليست ملزمة بإنشاء قسم تدقيق داخلـــي، ويمكـــنها الاســـتعانة بمدققين مستقلين للقيام بهذه المهمة شريطة أن لا يكونوا نفس مدققيها الخارجيين.

5- تقديم المساعدة لإدارة المخاطر: بالرغم من أن الإدارة مسئولة وبشكل مباشر عن المخاطر التي تتعرض لها الشركة إلا أن لجنة التدقيق مطالبة بمناقشة كل من المدققين الداخليين والخارجيين حول الآلية التي تتبعها إدارة الشركة للسيطرة على المخاطر المالية المتعددة، وماهية الخطوات التي تتخذها ضمن السياسات والتوجيهات الموضوعة من قبلها لتقليل تلك المخاطر؟

6- مـــراجعة المشـــاكل المـــتعلقة بالتدقـــيق ومـــدى اســـتجابة إدارة الشـــركة: يجب على لجـــنة التدقـــيق وبشـــكل دوري مـــراجعة المشـــاكل التي تعترض المدققيين الخارجيين خـــلال عملهـــم، مـــثل المشـــاكل المـــتعلقة بالقـــيود المفروضة على عملية التدقيق، أو القـــيود المفروضـــة علـــى الوصـــول إلـــى معلومـــات معيـــنة وجميع الخلافات بينهم وبين إدارة الشركة.

7- إنشـــاء سياســـات اســـتماع ومصـــارحة خاصـــة بموظفي شركات التدقيق: يجب على لجنة التدقـــيق إنشـــاء وتفعـــيل سياســـات خاصـــة بالاســـتماع ومصارحة موظفي شركة التدقيق، مـــن مـــنطلق أن هـــؤلاء المدققيـــن قـــد يســـعون للحصـــول علـــى مركز وظيفي مرموق بالشـــركة التـــي يقومـــون بتدقـــيقها، ويجـــب أن تكون اللجنة على اطلاع بالقوانين الخاصة

بحظر توظيف المدققين السابقين للشركة وبالأخص على نص القانون القائل "بأنه إذا كان أحد موظفي الشركة وصاحب موقع وظيفي نافذ مدققاً سابقاً لها فإنه يحظر على شركة التدقيق التي كان يعمل بها سابقاً الاستمرار بتدقيق أعمال الشركة لمدة تتجاوز السنة الواحدة".

التأثير المتوقع لذلك القانون الجديد على مهنة المحاسبة:

إن الكيفية التي سيؤثر بها ذلك القانون على مهنة المحاسبة[1]، بحيث إن إصدار القانون أعلاه أوجب إيجاد كل مما يلي:

1- مجلس خاص بالشركات العامة تناط به مهمة مراقبة المحاسبة:

انطلاقاًمن الهيكلية الجديدة التي فرضها صدور القانون أعلاه، أصبح لزامًا تعيين مجلس مراقبة المحاسبة من قبل هيئة الأوراق المالية، والذي يتكون من خمسة أعضاء تكون مهمتهم الأساسية مراقبة ومساءلة مدققي الشركات العامة، وفرض العقوبات بحق الشركات والأفراد، الذين يخالفون القوانين والتعليمات، ومن أهم ملامح هذا المجلس مايلي:

تشكيل المجلس

يجب أن يكون المجلس مكوناً من ثلاثة أعضاء: اثنان منهم على الأقل من حملة شهادات مزاولة المهنة CPAs، ويجب أن يكون الباقين من غير حاملي شهادة مزاولة المهنة، ويمكن أن يكون رئيس المجلس من أي من الأعضاء الخمسة.

تمويل المجلس

يتم تمويل المجلس من خلال رسوم إلزامية، وهذه الرسوم تفرض على شكل رسوم تسجيل، ورسوم سنوية إلزامية تفرض على شركات التدقيق التي تقوم بتدقيق أعمال الشركات العامة.

سن المعايير

يقوم المجلس بوضع المعايير الضرورية أو تبني معايير موضوعة من قبل منظمات أخرى والخاصة بأدوات سيطرة تدقيقية ذات جودة عالية لتستخدم في التدقيق على الشركات العامة.

---

(1) How the Sarbanes-Oxley Act of 2002 Impact Accounting Profession, ***AICPA***, http://www.aicpa.org/info/Sarbanes-Oxley 2002.asp

تتضـمن تلـك المعايـير كـل من: معايير التدقيق ومعايير الجودة والمعايير الأخلاقية ومعايير الاسـتقلالية وأية معايير أخرى ضرورية تساهم في حماية المصلحة العامة. وللمجلس الصلاحية المطلقة بسن معايير التدقيق ومعايير الجودة وفرضها على مدققي الشركات العامة.

سلطة مطلقة فيما يتعلق بالتحري والضبط

للمجلـس الصلاحية المطلقة بالتفتيش والتحري عن جميع عمليات شركات التدقيق المسجلة لديه، كما لديه الحق الكامل بضبط المخالفات وإيقاع العقوبات المناسبة بمن تثبت عليه المخالفة.

للمجلـس وخـلال تحقيقه في أي موضوع الحق الكامل في طلب الوثائق الثبوتية والاستماع إلى الشـهادات التي يرغبها من أي أطراف حتى وإن كانوا من خارج الشركات العامة ذات العلاقة، ويمكـنه رد التحقـيقات إلى هيئة الأوراق المالية، أو بموافقة هيئة الأوراق المالية يمكنه رد تلك التحقيقات إلى محكمة العدل في بعض الظروف الخاصة.

سلطـة دوليـة

تخضع الشركات الأجنبية التي تعمل ضمن السلطة الأمريكية إلى سلطة المجلس.

2- قوانين جديدة خاصة بلجان التدقيق والمدققين:

لقـد أصـبحت العلاقة بين المدققين والشركات العامة التي يقومون بتدقيقها علاقة ذات طابع مختلف في ظل القوانين الجديدة كالتالي:

إبلاغ لجنة التدقيق

سـيقوم المدققون بالإبلاغ لجميع أعمال التدقيق إلى لجنة التدقيق كما أنهم سيكونون مراقبين من قبلها، وليس من قبل إدارة الشركة.

موافقة لجنة التدقيق على جميع الخدمات

يجـب أن توافق لجنة التدقيق على جميع الخدمات وبشتى أشكالها سواء كانت أعمال تدقيقية أو غير تدقيقية تتم من قبل شركات التدقيق.

الإبلاغ عن المعلومات ذات الطابع الجديد إلى لجنة التدقيق

تتضـمن هذه المعلومات الجديدة كل من: السياسات المحاسبية ذات الطابع الحرج، والممارسات الخاصـة بها والمعالجات البديلة ضمن المبادئ المقبولة عموما، والتي تم تطبيقها ومناقشتها مع

الإدارة، والخلافات المحاسبية بين كل من المدقق والإدارة، وكل الاتصالات ذات العلاقة بين المدقق والإدارة.

الخدمات الأخرى عدا خدمة التدقيق

يحظر القانون الجديد على المدققين تقديم خدمات أخرى عدا خدمة التدقيق للشركات التي يقومون على تدقيقها بشكل قطعي. وتتضمن الخدمات المحظورة كل من:

- مسك الدفاتر، وتصميم النظم المحاسبية وتطبيقها.
- خدمات التقييم، والخدمات الاكتوارية والتدقيق الداخلي.
- الخدمات الإدارية، وخدمات الموارد البشرية.
- خدمات كل من الاستثمارات البنكية والدلالة والتداول والخدمات القانونية والاستشارية.
- أية خدمات أخرى يرى مجلس مراقبة المحاسبة أنها ممنوعة، وأي خدمات أخرى غير تدقيقية يمكن قبولها بشرط موافقة المجلس عليها.

التبديل الدوري للمدققين

يجب تبديل المدققين كل خمس سنوات على الأقل.

التوظيف

يحظر على شركة التدقيق تزويد خدمات التدقيق إلى الشركة العامة إذا كان أحد موظفي الشركة العامة وصاحب منصب رفيع قد عمل في شركة التدقيق سابقاً.

3- إتلاف السجلات:

اصدر القانون عقوبات في حق كل من يتلف السجلات ومن يرتكب جريمة الاحتيال بواسطة الأوراق المالية، وبحق من لا يبلغ عن عمليات الاحتيال. ونلخص هذه العقوبات بالتالي:

الاحتفاظ بالسجلات

تعتبر عملية الفشل في الاحتفاظ بالأوراق الخاصة بالتدقيق لمدة لا تقل عن خمس سنوات جنحة يعاقب عليها القانون بحد أقصى عشر سنوات سجن، وهناك توجه من قبل سوق الأوراق المالية لزيادة مدة الاحتفاظ بالأوراق الخاصة بالتدقيق لمدة 7 سنوات.

إتلاف الوثائــق

تعتــبر عملية إتلاف الوثائق المتعلقة بالتحقيق في عملية إفلاس معينة جنحة يعاقب عليها القانون بحد أقصى 20 سنة سجن.

الاحتيال بالأوراق المالية

تعتبر عملية الاحتيال بالأوراق المالية جنحة يعاقب عليها القانون بحد أقصى 25 سنة سجناً.

4- الإضافات الجديدة على الإبلاغ المالي وعلى عملية التدقيق:

يجب على كل من مصدري الأوراق المالية ومدققيهم اتباع القوانين والتعليمات الجديدة بما يخص الإبلاغ المالي وعمليات التدقيق بالشكل التالي:

الحصول على رأي طرف ثاني وموافقته على تقرير المدقق

ســيقوم مجلس التشريع الجديد بإصدار أو تبني معايير جديدة تطالب المدقق بالحصول على رأي ثاني من شريك والحصول على موافقة خطية منه على تقرير المدقق.

توظيف عملية الرقابة الداخلية

يجــب على الإدارة تقديم المساعدة المطلوبة لبناء هيكلية رقابة داخلية وتقديم التقارير الضرورية لإظهار فاعليتها في عملية إصدار التقارير المالية.

وصف محدد لعملية فحص نظام الرقابة الداخلية

يقــوم المشــرع بإصدار أو تبني معايير من شأنها أن تلزم المدقق على ذكر تقييمه لنظام الرقابة الداخلية العامل بالشركة ومدى فاعليته.

5- الأمور الجديدة التي يجب على المحاسبيين القانونيين متابعتها والتأكد منها:

بمــا أن مجلــس مراقــبة المحاسبة قد بدأ أعماله، فإن على المحاسبيين القانونيين التنبه للأمور التالية:

الخدمات الاستشارية

لقد أفصح القانون عن مصطلح يعتبر ثمانية أنواع من الخدمات غير قانونية Unlawful إذا قام بها مدقق الحسابات للشركة التي يقوم بتدقيقها وهي:

1- مسك الدفاتر.

2- تصميم الأنظمة المحاسبية وتطبيقها.

3- خدمات التقييم.

4- الخدمات الاكتوارية.

5- التدقيق الداخلي.

6- الخدمات الإدارية وخدمات الموارد البشرية.

7- خدمات الاستثمارات البنكية والدلالة والتداول.

8- الخدمـــات القانونية والاستشارية بالإضافة إلى أي خدمات أخرى يرى مجلس مراقبة المحاسبة أنها ممنوعة.

أعباء جديدة على المحاسبيين القانونيين

لقـــد تأثـــر المحاسبون القانونيون العاملون في الإدارات المالية بالقانون الجديد بشكل مباشر من مـــنطلق أنهـــم يجـــب أن يكونوا ملمين بشكل جيد بالمسئوليات المنوطة لأعضاء مجلس الإدارة والمدراء، إذ أسندت لهم عملية المصادقة على قوائم الشركة المالية كما أسندت لهم مهام التنسيق والاتصال مع لجان التدقيق.

أحدث المستجدات وردود الفعل التي انعكست نتيجة القانون الجديد:

جاء ضمن المقالة المعنونة "*لا تزال السيطرة المؤسسية Corporate Governance على رأس جـــدول الأعمال*"[1] بأنه مع بدء عمليات الشركات الكيماوية والشركات الأخرى لعام 2003 فـــلا تـــزال الحاجة لإعادة الثقة إلى المستثمرين ولحملة أسهمها من أهم المواضيع المطروحة في جداول أعمالها.

وبالـــرغم مـــن صدور القانون الأخير في العام المنصرم والذي أعاد هيكلة ممارسات أعمال الشـــركات، إلا أنه لا يزال هناك شك يمليه السوق حول مدى وكفاية التغييرات التي حدثت على كل من: هيكلية المنشاة والسيطرة المؤسسية، والإبلاغ المالي.

(1) Patricia Van Arnum. 2003. ***Chemical Markets Reporter***, Feb. 3.

لقد قال Thomas A. Russo (نائب رئيس مجلس إدارة .Lehman Brothers Inc): *قد ننسى كل شيء بخصوص فضيحة كل من Enron و World Com ولكن الجمهور لن ينسى أمر المسئوليات، وأعتقد بأن عدم نسيان المسئوليات قد يساعد وبشكل ما على إعادة الثقة.*

ذكر .Samuel A. Dipiazza Jr (عضو مجلس إدارة Price water house Coppers): *يلزمنا الكثير من الوقت لإعادة الثقة بكثير من الأمور، ولكن إحداث التغيير من أجل التغيير لن يقدم أو يؤخر شيئاً، وإنه من المستحيل وضع قوانين تسيطر على موضوع الشفافية والنزاهة، ومن الضرورة القصوى الالتزام بالمبادئ عوضاً عن الالتزام بالقوانين.*

ومن أهم ما جاء بالمقالة، أن أهم ما تم عمله في موضوع استقلالية مجالس إدارة الشركات إعادة الهيكلة التي قام بعملها مجلس الشورى Conference Board (منظمة أبحاث غير ربحية وبعضوية عدة مؤسسات تجارية تم تأسيسها في يونيو (حزيران) 2003 والذي يمثل لجنة رقابة وتوجيه على المنشآت العامة والخاصة)، حيث أصدرت اللجنة عدداً من التوصيات من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين كل من السيطرة المؤسسية Corporate Governance، والتدقيق، والممارسات المحاسبية.

ويمكن شرح هذه التوصيات فيما يلي:

مجالس إدارة الشركات

من أهم التوصيات المتعلقة بمجالس إدارة الشركات، تمثلت في اقتراح خلق توازن مناسب بين عملية إدارة الشركة وبين تزويد مجالس إدارة الشركات بأعضاء مستقلين مع توفير الصلاحيات والموارد المناسبة لهم، وذلك لتمكينهم من أداء أدوارهم المهمة في مراقبة أداء الإدارة الأخلاقي والقانوني ومدى التزامها.

وبما أن اللجنة وجدت بأنه ليس هناك أي من مجالس إدارة الشركات يملك هيكلية إدارية مثلى لتحقيق شرط الرقابة الفاعلة؛ فلقد اقترحت ثلاث خيارات لإعادة هيكلة مجالس إدارة الشركات وهي كما يلي:

الخيار الأول:

تقترح اللجنة فصل مكاتب رؤساء مجلس إدارة الشركات عن مكاتب أعضائها.

الخيار الثاني:

تقترح اللجنة بأن ممارسة دور كل من رئيس مجلس الإدارة وعضو مجلس الإدارة يجب أن يـناط بشخصين مختلفين، بحيث إن لم يكن رئيس مجلس الادارة يمتاز بصفة الاستقلالية، وكما نص علـيها تعريف هيئة الأوراق المالية، فيجب تعيين عضو إدارة رائد مستقل Lead Independent Director.

الخيار الثالث:

تقـترح اللجـنة وفي حالة عدم موافقة مجلس الإدارة على الخيار الثاني بإناطة دور رئيس مجلـس الإدارة وعضو مجلس الإدارة بشخصين مختلفين فيجب عليها استحداث منصب جديد تحت مسمى عضو مشرف Presiding Director.

توصـي اللجنة وبغض النظر عن الخيار الذي يتبناه مجلس الإدارة بوجوب الحصول على موافقـة رئـيس مجلس الإدارة المستقل أو عضو الإدارة المستقل الرائد أو العضو المشرف على جمـيع المعلومـات المختلفة التي تتدفق إلى مجلس الإدارة وعلى جميع خطط وجداول اجتماعات مجلس الإدارة.

يجـب علـى الشـركات غـير الراغبة بتبني أي من الخيارات الثلاثة أعلاه إبداء الأسباب والتفسـيرات لذلك، مع ضرورة شرح الكيفية التي ستقوم بها هيكلية مجلس الإدارة المستخدمة لديها لتحقيق استقلالية مجلس الإدارة وبشكل قوي وفاعل.

مؤهلات العضـو:

انطلاقـا مـن الرغـبة فـي تأهـيل الأعضـاء بخلـيط من المهارات والمعرفة في سبيل تمكيـنهم مـن الاسـتجابة الفاعلـة لمعالجة مشكلات الشركة ومواجهة إدارة الشركة بشكل فاعل، فلقـد أثـار المحـافظ AndrewS.Grove (رئـيس مجلـس إدارة شـركة IntelCorp.) موضـوع الحاجـة لإنشـاء سلسـلة مـن الإجـراءات ثلاثـية الأبعاد لتقييم العضو Three-tire DirectorEvaluationProcess، والمتضـمنة تقيـيم أداء كـل مـن مجلـس الإدارة بشـكل شامل وكل لجنة وكل عضو منفرد إذا دعت الحاجة.

السلوك الأخلاقي:

لقد أوصت اللجنة بعدد من السياسات والإجراءات التي تعرف المتطلبات الضرورية لعملية إنشاء قوانين السلوك الأخلاقي وآلية إلزام الشركات بقوانين السلوك.

لقد أظهر تقرير اللجنة بأنه على الشركات العمل على تدعيم مفهوم السلوك المسئول وبناء بيئة مناسبة تمكن الموظفين من الإبلاغ عن التصرفات الخاطئة بدل السكوت عنها، أو الإبلاغ عن ذلك بعد فوات الأوان.

لقد لاحظت اللجنة بأن قوانينها الخاصة بالسلوك الأخلاقي غير كافية، لذا أوصت بأنه يجب على مجلس إدارة الشركة مناقشة المواضيع الأخلاقية، ويجب على الشركة تطوير الأدوات والإجراءات المناسبة لخلق بيئة عمل أخلاقية وتطبيقها.

التدقيق:

انطلاقاً من شعور اللجنة بمسئوليتها تجاه الإخفاقات الكبيرة في عمليات التدقيق، فلقد ركزت على أهمية وضرورة وجود لجان تدقيق تمتاز بالمعرفة والاستقلالية وضرورة استخدام برامج موجه، والاستمرار في تثقيف لجان التدقيق، وذلك سعياً لحماية الشركات من الممارسات المحاسبية الخاطئة ومن المخاطر الناتجة عن النزاعات Risk-Prone Situations وأوصت اللجنة كذلك بضرورة استعانة لجان التدقيق بمستشارين للمساعدة على تأدية واجباتها عند الحاجة.

تلح اللجنة على الشركات بضرورة أن يكون لديها وظيفة تدقيق داخلية قوية وتوصي بأن يكون المدقق الداخلي متصلاً بالأطراف المختلفة، وأن يرفع تقاريره وبشكل مباشر إلى لجنة التدقيق، وأن يحضر كذلك جميع اجتماعاتها.

أما بالنسبة للمدققين الخارجيين فإن اللجنة تدعو الشركات إلى إعادة النظر، وتقييم أعمال مدققيها الخارجيين، وتقييم نوعية التدقيق الذي يقومون بأدائه مرة واحدة على الأقل كل فترة معينة (خمس أو سبع سنوات).

وانطلاقاً من التأكد من استقلالية المدقق فإن على لجنة التدقيق تغيير المدقق الخارجي على الفور في الظروف التالية:

1- إذا كانت شركة التدقيق تدقق أعمال الشركة منذ فترة كبيرة من الزمن (عشر سنوات أو أكثر).

2- إذا كان أحد موظفي شركة تدقيق الشركة السابقين موظفاً لدى الشركة التي يتم التدقيق عليها.

3- إذا كانت شركة التدقيق تؤدي خدمات أخرى غير متعلقة بالتدقيق للشركة التي يتم التدقيق عليها.

تعليق الباحث:

لو تعمقنا قليلا فيما نصت عليه الحاكمية المؤسسية بمفهومها الأخير وفقاً لمعيار SAS99 التي سبق ذكرها وشرحها لوجدنا أنها جاءت لمعالجة عملية ضبط سلوكيات المهنة بالتركيز على إيجاد آليات جديدة لضمان استقلالية المدقق الخارجي، وتضمين مجالس إدارة الشركات أعضاء مستقلين، ومحاولة جعل عملية التدقيق الداخلي عملية مستقلة، وبهذه الحقيقة نستدل على أن العيب يكمن في أخلاقيات مطبقي المعايير وليس بالمعايير نفسها. وكون معيار SAS 99 يعد معياراً جديداً، فالسؤال هنا، هل سيلتزم الذين يطبقونه بما جاء فيه؟ والإجابة للأسف وكما أظهرت الدراسات التي جاءت في الفصل السابق أن عملية تطبيقه ليست سهلة. ونعود للحقيقة التي مفادها أن سلوكيات الأشخاص تلعب الدور الرئيس في الموضوع برمته. فهل يمكن ضبط سلوك الأفراد؟.

الخلاصـــة والتوصيـــات

الخلاصـــة:

تهـدف هـذه الدراسة إلى التعرف على الأسباب التي أدت إلى انهيار كل من شركة إنرون للطاقـة Enron، وشركة أرثر أندرسون لتدقيق الحسابات Arthur Anderson وتحليل انعكاساتها على البيئة المحاسبية، وكذلك التعرف على أثارها السلبية والإيجابية على مهنة المحاسبة.

وكانت أهم النتائج التي توصلت الدراسة إليها ما يلي:

1- إن ما حصل من انهيار للشركتين موضوع الدراسة لم يكن بسبب قصور في معايير المحاسبة الدولية أو معايير التدقيق المعمول بها، ولكن المشكلة الرئيسة كانت في أخلاقيات المهنه ذاتها، حيـث أن شـركة إنـرون لم تتقيد بآليات القياس والإفصاح الخاص بالشركات ذات الأهداف المحددة، وتبعها تواطؤ مدققها أرثر أندرسون بعدم الإبلاغ عن ذلك، وإصداره تقريرًا نظيفاً.

2- لقـد أظهـر التحقيق أن شركة التدقيق Arthur Anderson كانت تقوم بعدة أعمال مزدوجة، فهـي مـن جهـة تقـوم بدور المدقق الخارجي لشركة Enron ومن جهة أخرى تقوم بدور مستشـارها المالـي، كمـا أنهـا تمثل جهاز الرقابة الداخلي للشركة. أي أن شركة Arthur Anderson لـم تكـن مستقلة، بل كانت موظفاً من موظفي شركة Enron مما جعلها تسلك السلوك غير أخلاقي.

3- " الحـل لا يكمـن في تطبيق القوانين والمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق فقط، ولكن الحـل يكمن في تحسين أخلاقيات مطبقي هذه القوانين، سواء كانوا من الحاكمية المؤسسية أو مدققـي الحسابات"[1]، وبهذا يتفق الباحث وبشكل كامل مع ما جاء به "نعيم دهمش" في مقالته الخاصة بالحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالتدقيق ومهنة المحاسبة.

4- من مهام لجان التدقيق القيام بالتحقق من كفاءة أداء وظيفة التدقيق الخارجي والداخلي وضمان استقلالية المدقق الخارجي وضمان مواكبة القوائم المالية المفصح عنها مع القوانين المنصوص عليها، فضلاً عن قيامها بالمساعدة في إدارة المخاطر من خلال تحديد الخطوات التي يجب أن تتبعها إدارة الشركة للسيطرة على المخاطر المالية المتعددة.

(1) نعيم دهمش، وعفاف إسحاق أبو ذر، مرجع سابق، ص 20.

5- لا يمكن الجزم بأن الحاكمية المؤسسية تستطيع توفير الحلول المناسبة لمنع الانهيارات ،ولضبط سلوكيات أخلاق المهنة، وخصوصاً بسبب الصعوبات الكثيرة التي تواجه الشركات في تطبيقها والتقيد بها.

6- ليس من السهولة على المدقق أن يجزم إن كانت الشركة التزمت بالحاكمية المؤسسية، وليس من السهل على الشركة الإفصاح عن آلية التزامها بها.

التوصيات:

1- على المنظمات والجمعيات المهنية القيام بالبحث عن وسائل جديدة لضبط أخلاقيات المهنة، فضلا عن تطوير وتعديل معايير التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية المعمول بها حاليا بشكل يقلل الخيارات الكثيرة التي تمكن المتلاعبون من استغلالها بشكل مخالف، أو بمعنى آخر تطوير أو إنشاء دستور لأداء وأخلاقيات المهنة.

2- حث كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على اعتماد واتباع المنهجية التي تعتمد على مبادئ أخلاقيات المهنة، بدلاً من المنهجية التي تعتمد على القوانين لأغراض التدقيق.

3- انطلاقاً من المنهجية التي تعتمد على المبادئ، فيجب أن يصبح الهدف الرئيس لمعايير المحاسبة هو القياس العادل والإفصاح الكافي للأعمال في القوائم المالية في ظل التقيد بأخلاقيات المهنة.

4- تطوير وإنشاء وسائل تشجيعية تساهم في جعل المدققين يلتزمون بأخلاقيات مهنتهم.

5- تطوير وإنشاء وسائل تحدد أتعاب المدققين، وتحد من المنافسة غير الشريفة، لتفادي توجهات بعضهم نحو التوجه نحو السلوك غير الأخلاقي.

المراجـــع

أولاً – المراجع العربية:

1- دهمش، نعيم؛ وعفاف اسحاق أبو زر. (2003). "الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالتدقيق ومهنة المحاسبة". *"مؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الاردنيين*. عمان، الأردن، 24-25 أيلول.

ثانياً – المراجع الأجنبية:

1- Delroy, Alexander. (2001). "Auditors Under Fire for Failing to Flag Problems (big 5 to institute together standards". ***Chicago Tribune***, Dec., 8.

2- Enron. (2005). ***The environment was ripe for abuse.*** McGraw-Hill Co. Inc., Feb. 25.

3- Department of Accounting, College of Business Administration, University of Illinois. 2002. ***Audit and Corporate Governance Failures at Enron***, Class 4, Chicago. April 4.

4- Ken, Brown and Jonathan Weil. (2002). "How Andersen's Embrace of Consulting Changed the Culture of the Company". ***The Wall Street Journal***, March, 12.

5- Arthur Andersen Co. (2002). ***Committee News Release of Around 100 Pages of Internal Andersen Memos and e-mails Related to the Accounting Firm's Enron Audits***, April, 2.

6- Andrew, Countryman. (2002). "Roll-Ups": the Pitfalls of Conflicts. ***Chicago Tribune***, March, 17.

7- Kurt, Eichenwald. (2002). "Enron Panel Finds Inflated Profits and Few Controls". ***The New York Times***, Feb., 3.

8- Emshwiller, John R. (2001). "Money & Investing "Enron Transaction with Entity Run by Executive Raises Questions". ***The Wall Street Journal.*** Nov., 5.

9- ***Financial Times.*** (1999), June, 21.

10-How the Sarbanes-Oxley Act of 2002 Impact Accounting Profession. ***AICPA.*** http://www.aicpa.org/info/Sarbanes-Oxley , 2002.asp

11-Louis, Lavelle. (2002). ***Unleashing the Watchdogs.*** McGraw-Hill Companies Inc. Feb., 18.

12-Steve, Lisman; Jonathan Weil and Michael Schroeder. (2002). "Accounting Debacles Spark Calls for Change: here's the Rundown". ***The Wall Street Journal***, Feb., 6.

13-Department of Accounting, College of Business Administration, University of Illinois. (2002). ***Original Documents, Enron Financial Statements for 5 Years and Powers Report***. Chicago. April, 4.

14-Cam, Simpson. (2002). "Questions Linger on Andersen; Shredding Issues: What Happened, Who Knew What?" , ***Chicago Tribune***, Feb., 19.

15-Pul, Sweeney; and Cynthia Waller Vallario. (2002). "NYSE Sets Audit Committees on New Road". ***Journal of Accountancy*** "Online Issue", Nov.

16-Patricia, Van Arnum. (2003). ***Chemical Markets Reporter***, Feb., 3.

17-Jonathan, Weil. (2001). Arthur Anderson's "Double Duty" Work Raises Questions About its Independence. ***The Wall Street Journal***, Dec., 14.

18-Bin, White. (2002). "Enron plot takes twist: Critics rate the rating agencies after companies collapse". ***Chicago Tribune***, Feb., 26.

19-Wilke, John R.; and Nicholas Kulish. (2002). "Indictment by Justice Department Puts Arthur Andersen's Fate on Line", ***The Wall Street Journal***, March, 15.

The Collapse of Some International Firms and its Effect on Accounting Environment

Dr. Thaher Shaher Alqashi
Head of Accounting Dept.
College of Administrative and Finance Sciences
Al-Isra University - Jordan

ABSTRACT

This Study Aims at identifying reasons which stand behind the collapse of one of the largest power companies (Enron Company), and which led to the collapse of the largest audit company (Arthur Andersen), due to its involvement in the financial manipulation at Enron. Its also Displays the views of the USA companies toward the applicability of new changes done at corporate governance in every day use.

The study concludes that: the collapse of Both "Enron" and "Arthur Andersen" is due to professional ethics. Arthur Andersen did double job to Enron, which was a clear violation to the rules. The financial market authorities were responsible for this collapse, due to the lake of control. Most of the companies and auditors face difficulties in applying new rules of corporate governance, and the main problem lies in ethics not in the rules controlling corporate governance.

الإعـــداد لعولمـــة الاقتصـــاد:

تحقيق التكامل بين ممارسات المحاسبة المالية في دولة الإمارات ومعاييـــر المحاسبـــة الدوليـــة*

د. الخضر علي موسى

قسم المحاسبة – كلية إدارة الأعمال

جامعة عجمان للعلوم والتكنولوجيا

الإمارات العربية المتحدة

ملخـــص:

لقـــد أكـــد الكثـــير من الباحثين في مهنة المحاسبة على أهمية المحاسبة في التنمية الاقتصادية، وبـــالذات فـــي الدول النامية. ولكن مع ظهور فلسفة عولمة الاقتصاد، أصبحت مهنة المحاسبة تلعب دورًا كبـــيرًا فـــيها باعتـــبارها لغة الأعمال التي تسهل حركة رأس المال والاستثمار بين دول العالم المختلفة.

وقد حاولت هذه الدراسة معرفة مدى إلمام المدراء التنفيذيين بالمعايير المحاسبية الدولية وتطبيقها فـــي إعـــداد القوائـــم المالـــية لها. وقد شملت الدراسة 41 شركة في كل من القطاع الخاص وقطاع الشركات الحكومية في دولة الإمارات العربية المتحدة.

وقـــد خلصـــت الدراســـة إلى أن معظم المدراء التنفيذيين الذين شملهم البحث يعرفون المعايير المحاسبية الجدولية. كذلك فإن جميع الشركات المدرجة في سوق دبي المالي وسوق أبو ظبي للأوراق المالـــية يجهـــزون حساباتهم الختامية طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية. وبالنسبة للبنوك التجارية فهي ملزمة من قبل البنك المركزي باستخدام هذه المعايير.

وقـــد أعرب الكثير من المدراء المشاركين في البحث عن ضرورة تفعيل دور جمعية المحاسبين والمدققيـــن بدولـــة الإمـــارات العربية المتحدة للعمل على تطبيق هذه المعايير على نطاق واسع في الشركات المدرجة. كما يرى معظم المدراء ضرورة تقنين استخدام المعايير الدولية بالنسبة للشركات المدرجة وتقديم مساعدة مالية لتحفيز مزيد من الشركات في اتجاه تطبيق هذه المعايير.

---

* تم تسلم هذا البحث في مارس 2005، وتم قبوله للنشر في يوليو 2005.

12. Sathe, V. (1982). ***Controller Involvement in Management***, McGraw Hill Publishers.

13. Seiler, R. E. (1966). Accounting Information Systems and Underdeveloped Nations. ***The Accounting Review***, October, pp. 652-656.

14. Musa, E.A. (1987). ***The Role of Management Accounting and Accountants in Selected Sudanese Public and Private Enterprises*** ,Ph. D Thesis, University of Bath, England.

15. Musa, E.A. (2003). "The Role of the State Audit Institution in the Financial Control of Government Entities and State-owned Enterprises". ***African Administrative Journal, CAFRAD***. Tangier: Morocco, Forthcoming.

16. Musa, E.A. (2003). ***The Role of the Government and Private Regulatory Authorities in the Regulation of the Public Auditing Profession***, unpublished paper. Faculty of Business Administration, Ajman University.

17. Ronen, J. (1991). ***Accounting and Financial Globalization***, Quorum Books Publishers, New York.

18. Radebaugh, L.H. and Gray, S.J. (1993). ***International Accounting and Multinational Enterprises***, John Wiley & Sons, New York.

19. Velayutham, S. and S. AlSegini (2002). "The Contribution of Professional Bodies To the Development of a Knowledge Economy in the United Arab Emirates: The Case of The Accountants and Auditors Association", in Proceedings of: ***the 5th Annual College of Business and Economics Conference of the United Arab Emirates University***, Al-Ain, 24-25 March, pp.948-973.

References

1. ***Al-Khaleej El-Iqtsadi,*** Daily Newspaper. (January 29, 2005), Abu Dhabi, United Arab Emirates, pp. 4-5, Issue No. 9386,.
2. Al-Bayan. Daily Newspaper, (May 6, 2002), ***"Adoption of the International Accounting standards by all Public Companies in the UAE"***, UAE.
3. Choi, F.D.S; Frost, C.A and Meek, G.K. (1999). ***International Accounting***. 3rd ed., Prentice Hall , New Jersey, USA.
4. Enthoven, A.J.H. (1973). ***Accounting and Economic Development Policy***. Amsterdam, Holland Publishing Company, The Netherlands.
5. Haller, A. and Walton, P. (1998). Country Differences and Harmonization, in: Walton, A. Haller and B. Raffournier (eds.): ***International Accounting***, International Thompson Business Press, USA, pp. 1-55.
6. Jones, C.S. (1985). "An Empirical Study of the Role of Management Accounting Systems Following Take-over or Merger". ***Accounting Organizations and Society***, Vol. 10, No. 2, pp. 177-200.
7. Kazandjis, C. (1980). ***Management Accounting and Control in A Service Organization***, Ph. D Thesis, University of Bath, England.
8. Otley, D.T. (1980). "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievements and Prognosis". ***Accounting Organizations and Society***, Vol. 5,No. 4, pp. 413-428.
9. Ray, G.H. (1979). ***The Development of Financial Control Systems***, Ph. D Thesis, University of Bath, England.
10. Rikabi, M.O.S. (1984). ***The Role of Accounting in the Management of Sudanese Cotton Textile Industry***, Ph. D Thesis, University of Bath, England.
11. Rosenzweig, K. (1981). "An Exploratory Field Study of the Relationships Between The Controller's Department and Overall Organizational Characteristics". ***Accounting Organizations and Society***, Vol. 6, No. 4, pp. 339-354.

seem to agree that establishment of a national body to facilitate adoption of IFRSs is essential to propagate IFRSs.

Therefore, the need for such body cannot be overemphasized. From the practical point of view, the AAA is equipped to do this job provided that it is empowered to do so. For that to happen, Law No. 22 of 1995 on organization and regulation of the auditing profession have to be amended to give the AAA more authority in licensing public auditors. The AAA is now making tremendous efforts in this direction.

The respondents' views on the weak influence of the AAA confirms previous conclusions on the AAA's inability to influence the accounting profession of the UAE (Velayutham and AlSegini, 2002, Musa, 2003). Moreover, there is no legal framework that regulates financial accounting standards in UAE. Both the Commercial Transactions Act and the Federal Law No.13 of 1988 of Commercial Companies do not spell out either the financial statements companies have to produce nor the accounting standards they have to follow.

9. Conclusions and Policy Implications

This study shows that an increasing number of companies are now aware of the IFRSs and that a significant number of the UAE companies have adopted the IFRSs at their own initiative. Getting ready for economic globalization is the driving force of this trend. It seems that these companies are keen to take advantage of integration of stock exchange at the regional and international levels.

Thus, the conclusions of this study tend to confirm the findings of a similar research carried out by the AAA of the UAE on a wider range of issues including preference for adoption of international accounting standards in UAE. The AAA's study concluded that many companies in the UAE are now using the IFRSs to prepare their financial statements (Al-Bayan Newspaper, May, 2002). Moreover, the conclusions of this study also confirm the literature on the subject at the global level (Haller and Walton, 1998).

However, the study shows that there is more room for action to help more and more interested companies adopt the IFRSs. In table 3 above, the participating finance executives have proposed a number of initiatives to this effect such as changing laws to require adoption of IFRSs, establishing a national fund to help defray costs of adopting IFRSs. The majority of managers

the positive impact which the Central Bank has over the adoption of banks of IFRSs. Likewise, the four SOEs that participated in this study seem to acknowledge the impact of the State Audit Institution on their financial accounting regulations and practices. These are directed towards protecting public money against theft and defalcations and are not based on the IFRSs (Musa, 2003).

Moreover, some of the listed companies are aware of the requirements imposed by the Dubai Financial Market and Abu Dhabi Stock Exchange. These are based on the regulations of the Stocks and Commodities Authority of the UAE. According to Article 39 of these regulations on disclosure and transparency, companies interested to get listed on these stock exchanges have to file audited financial statements for the previous year and the last quarter.

These regulations, however, stop short of requiring adoption of the IFRSs. Nonetheless, these regulations are instrumental in achieving a satisfactory level of transparency and disclosue by the listed companies on both stock exchanges. A recent study tends to confirm that businessmen on DFM are satisfied with the adequacy of financial statements produced by the listed companies for decision-making purposes.

Accordingly, 45% of 20 businessmen maintain that they are satisfied with the level of transparency and disclosure reflected by the published financial statements of the listed companies (Al-Khaleej El-Igtisadi: pp. 4-5, Jan. 2005).

Finally, some chief executives referred to the AAA as one of the private regulatory bodies. Although it was established in 1997 to promote the accounting and auditing profession, it achieved very little (Musa, 2003).

other financial institutions mentioned above must abide by this. "The Central Bank of the UAE justifies this on the ground that "Due to the wide use of the International Accounting Standards in regard to accounts of banks and other financial institutions in many countries across the world, accounting disclosures under these standards have become understandable and more acceptable world-wide and its implementation would enhance the position of banks operating in the UAE".

On the whole, therefore, our conclusions are in agreement with the existing literature according to which large and listed companies are the ones which stand to benefit most by adopting the IASs and hence are most likely to adopt IASs. This in turn tends to confirm the implicit hypothesis of this study that adoption of the IFRSs is increasing worldwide.

8. Regulation of Financial Accounting Standards in UAE

To solicit the opinion of the participating finance executives on the regulation of financial accounting, they were asked about whether they are aware of any public or private regulatory bodies in charge of issuing and implementing financial accounting standards in the UAE.32 (or 78%) finance executives have made it clear that they are not aware of such bodies.

Moreover, 35 (or 85%) of the participating executives agree that the role of the public/private bodies in the regulation of financial accounting standards in the UAE is very weak. The few who answered positively mentioned basically five public and private bodies. These include the Sharjah-based Accountants' and Auditors' Association (AAA), the State Audit Institution, the Central Bank of the UAE, Abu Dhabi Stock Exchange and Dubai Financial Market. The five participating banks see the Central Bank of UAE as the public body that affects their financial accounting systems. This is very true in view of

On one hand this shows the popularity of the IFRSs and the pressing need to adopt them. Table 3 also shows that 26 companies (63%) have adopted the IFRSs. With the exception of five commercial banks, all the participating companies of the UAE have used the IFRSs on their own initiative.

Moreover, 13 companies which adopt the IFRSs are listed on Dubai Financial Market or Abu Dhabi Stock Exchange. The 26 companies that adopted the IFRSs are all of large size and gave different reasons such as facilitation of cross border investment through capital markets, facilitation of flow of capital and goods among nations, facilitation of regional economic co-operation among the GCC countries, facilitation of economic globalization. It is interesting to note that 29 (71%) managers believe that adoption of the IFRSs is necessary for integration into the international economy.

This perception is more or less the impact of the many seminars and training sessions organized by the chambers of commerce and industry and accounting bodies in the UAE and the media on the .effect of economic globalization on the accounting profession. Some companies adopted IFRSs for other reasons. They think that adoption of IFRSs will improve transparency and credibility of their financial statements whereas others adopted IFRSs in response to a request by their external auditors.

The commercial banks operating in the UAE, however, have no option but to adopt the IFRSs. This is because the Central Bank of the UAE has required all commercial banks, finance and investment companies to adopt IFRSs.

The Central Bank of the UAE, in its circular No. 20/99 dated 25/1/1999 has resolved to adopt the International Accounting Standards for the annual accounts of commercial banks, finance and investment companies operating in the UAE with effect from the financial year 1999.Banks and

7. Adoption of the International Financial Reporting Standards (IFRSs) by the Participating Companies

Table 3 below summarizes companies' responses as to knowledge and adoption of the IFRSs, the perceived benefits of adopting IFRSs and the policies/initiatives proposed to help companies adopt the IFRSs. Accordingly, 32 (or 78%) of the responding managers are aware of the IFRSs.10 managers, on the other hand responded negatively.

Table (3)
Awareness, adoption and benefits of IASs:

Variable	No. of Finance Executives
1.Awareness of IASs: a- Yes	41
b- No	0
2.Adoption of IASs: a- Yes	26
b- No	15
3.Perceived benefits of adopting IASs: a- IASs facilitate cross-border investment through capital markets	9
b- IASs facilitate smooth flow of capital and goods among nations	9
c- IASs facilitate regional economic co-operation among the GCC member states	13
d- IASs facilitate economic globalization	29
e- Other reasons	7
4. Proposed new policies/initiatives to help companies adopt IASs: a- Change the legal system that negatively affects implementation of IASs	13
b- Establish a national fund to defray costs of adopting IASs	6
c- Establish a national regulatory body to facilitate adoption of the IASs	23
d- Change curricula of accounting programmes of the UAE universities to propagate IASs	14
e- Other	4
f- Don't know	7

Table (2)
Objectives, Types and Users
of the Financial Statements of the Participating Companies

	No. of companies
1.Financial statements companies produce:	
a- Income statement	29
b- Balance sheet	38
c- Statement of cash flow	26
2.Users of financial statements:	
a- Actual and potential investors	30
b- Employees	14
c- Banks	27
d- Suppliers	11
e- Other creditors	6
f- Customers	12
g- Government departments	16
h- The general public	2
i- Other	---

Table 2 also shows the different users of financial statements the participating companies prepare. The actual and potential investors come at the top most of the users. This is especially true for the listed companies which are required by the law to file a copy of their annual financial statements with the stock exchange authorities. Besides, commercial banks also make use of the companies' financial statements to make lending decisions.

None of the participating companies, however, prepare financial statements for the consumption of the tax authorities. This is because companies do not pay business profit tax in the UAE.

Table 1 clearly shows that 38 (or 93%) of the participating companies are either wholly-owned by the private national sector, joint ventures between the government and the national private sector or wholly owned by the government. Moreover, 30 (or 73%) of the participating companies are of large size whereas 9 (or 22%) of them are medium-sized. In terms of the legal form of the participating companies, 13 (or 32%) are organized as public shareholding companies and 14 (or 34%) are organized as limited partnerships. 4 of the participating companies are organized as state-owned enterprises (SOEs). The participating companies represent a variety of industries with the majority (17 companies or 41%) coming from the manufacturing industry. Finally, table 1 shows that 13 (32%) of the participating companies are listed on Dubai Financial Market or Abu Dhabi Stock Exchange. Three of these are also listed on Kuwait Stock Exchange. 25 (or 61%) of the participating companies, however, are not listed on local or foreign stock exchanges.

6. Objectives, Types and Users of the Financial Statements of the Participating Companies

Table 2 below shows the objectives, types and users of the financial statements which the participating companies produce. According to table 2, all the participating companies agree that the objectives of the financial statements they prepare is to provide information about the financial position, performance and changes in the financial position of companies and which is useful to a wide range of users in making economic decisions. Moreover, the majority of the participating companies produce one or more of the traditional financial statements, that is, income statement, balance sheet or cash flow statement. It is noticeable, however, that almost all the participating companies prepare balance sheets. This is mainly because these companies need balance sheet when they approach commercial banks for loans.

most out of harmonization of accounting activities. Other SOEs and private business enterprises not listed on the stock exchange were also approached. All in all, the questionnaire was mailed to 150 companies in the public and private sectors. 41 companies, however, managed to complete and return the questionnaire. Table 1 below gives the profile of these 41 companies.

Table (1)
Profile of the Participating Enterprises

1. Co. ownership:		
a-	100% government-owned	4
b-	100% owned by private national sector	25
c-	Joint venture between government and national private sector	9
d-	Joint venture between government and foreign private sector	
e-	Joint venture between national and foreign private sectors	1
f-	Unclassified companies	2
2. Company size:		
a-	Small (1-10 persons)	2
b-	Medium (11-50 persons)	9
c-	Large (51 or more persons)	30
3.Legal Form of company:		
a-	Proprietorship	3
b-	Limited partnership	14
c-	Unlimited partnership	2
d-	Public shareholding company	13
4.Company industry:		
a-	Manufacturing	11
b-	Trading	7
c-	Services (insurance, banking, hotels, hospitals, accounting, medicine, ..etc)	17
d-	Construction (real estate, roads, bridges,...etc)	4
e-	Other	2
5.Companies listed/unlisted on stock exchange:		
a-	Companies listed on stock exchange	13
b-	Companies not listed on stock exchange	28

Research Objectives

This research is designed to achieve the following objectives:

i- The primary objective is to evaluate the integration efforts of the financial accounting standards (practices) of the UAE with the IFRSs and to draw the necessary policy implications for effective harmonization.

ii- Another objective, is to narrow the literature gap on the subject which so far received little attention from accounting researchers in the country and the Gulf Co-operation Council (GCC) countries.

5. Research Methodology

Research Design

The selection of a particular research design primarily depends on the nature of the research question(s) and the available resources (staff, time and funds). The question posed by this research project looks for a statistical evidence to refute or confirm the implicit hypothesis ***that the large and listed state-owned enterprise and private businesses have adopted the IFRSs to reap the fruits of harmonization of accounting standards worldwide.*** To this end, therefore, analysis of the available and accessible records and documents produced by the various relevant government and private institutions becomes inevitable. Furthermore, the main thrust of this study seeks to investigate the current financial accounting practices and standards of a representative sample of SOEs and private business enterprises in the various sectors of the economy.

Hence, the researcher has to use sample surveys to collect data. The questionnaire used in this study includes open-ended and closed questions. Its questions centred around awareness of IFRSs, adoption of IFRSs and reasons there for, and the initiatives needed to adopt IFRSs. Finance executives (controllers) of all publicly quoted companies on Dubai and Abu Dhabi Stock Exchanges, about 34 companies, were approached to complete this questionnaire. These are basically large companies which normally benefit

.Kazandjis; 1980; Sathe, 1982; Rikabi, 1984; Jones, 1985; Musa, 1987 and Otley, 1980). Haller and Walton (1998) for instance, argue that different country-specific social, economic and cultural environment culminate in accounting differences. A more comprehensive set of contingent factors is developed by Choi et al., (1999).

According to them, "every nation's accounting standards and practices are the result of a complex interaction of economic, historical, institutional and cultural factors. It is unlikely that the mix is alike in any two countries and therefore diversity is to be expected".

3. Statement of the Research Problem and Objectives

Research Problem

On the whole, this study seeks to investigate to what extent the private and state-owned enterprises of the United Arab Emirates (UAE) adopt the IFRSs. Specifically speaking, this study seeks to pose and address the following questions:

a. To what extent do the private businesses and state-owned enterprises (SOEs) of the United Arab Emirates adopt the International Financial Reporting Standards (IFRSs)? And why?

b. What measures should the UAE government and the other interested parties, such as the Sharjah-based Accountants and Auditors Association (AAA), take to fully integrate the financial accounting practices of the UAE with the IFRSs?

Furthermore, with economic globalization, accounting is certain to continue to play a pivotal role to facilitate free movement of capital and goods among different nations of the world. Thus, with the support of many interested parties "pressures for international accounting harmonization, as a means to achieve comparability, are growing". (Radebugh and Gray, 1993: p. 114). This is because accounting has to address the problem of how to communicate across national boundaries. Hence, for many accountants, the pressing question now is: "If information globalization and harmonization is to be effected, what sets of information should be globally disclosed in a systematic fashion?" (Ronen, 1991: p. viii).To this effect, the international accounting community has already made quite an effort to harmonize accounting standards the world over. Consequently, the London-based International Accounting Standards Committee (IASC), now known as the International Accounting Standards Board (IASB), was established in 1973 to achieve this objective. Since then, the IASB had designed and published many international accounting standards.

(IASs), now known as international financial reporting standards (IFRSs). Moreover many developed and developing countries, including communist China, have adopted these IFRSs. These countries find these IFRSs very useful for attracting foreign direct investment (FDI) and less embarrassing from the political point of view. Moreover, in other countries large (publicly-quoted) companies have adopted the IFRSs at their own initiative (Haller and Walton, 1998).

The shift to the IFRSs, however, is not an easy process. This is because of the so many factors that gave rise to different accounting practices in the first place which caused what is known as the international accounting problem. The contingency theory explains the contingent factors that affect the accounting practices in different countries (Ray, 1979; Rosenzweig, 1989;

have used the IFRSs to take advantage of integration of the regional and international markets.

To facilitate wide use of IFRSs, the participating CEOs have made proposals. These include empowering the Accountants' and Auditors' Association of UAE to take an active part in the regulation of the accounting profession, introducing the necessary legal framework by stock exchanges to require listed companies to use the IFRSs and to establish funds to support companies using the IFRSs.

1. Background:

Accounting, Economic Development and Economic Globalization

Accounting, as a tool of collection and communication of economic data, has an enormous potential to speed the economic development process. The role of accounting in accelerating economic development had long been emphasized when most of the developing countries had gained their independence in the early 1950s.

In fact many authors see sophisticated accounting systems as a prerequisite to economic development. "Enthoven" (1973), for instance, maintains that," It seems desirable to evaluate the relationship which exists between the economic development and accountancy in its widest sense, and the impact that the accounting approach can have in accelerating the economic development which the less developed nations so urgently require. "Seiler" (1966) also argues that, "the strength and extent of a nation's information system determines in large part the rate at which economic development will progress, and that accounting and accounting systems thus assume an important role in the development of the emerging nations".

Getting Ready for Economic Globalization
Integration of The United Arab Emirates' Financial Accounting Practices With the International Accounting Standards (IASs): Progress and Prospects*

Dr. El-Khider Ali Musa

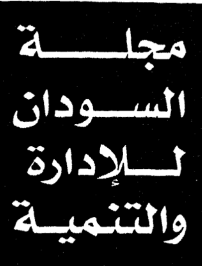
Faculty of Business Administration
Ajman University of Science & Technology
United Arab Emirates

Abstract

Accounting, as a tool of collection and communication of economic data, has an enormous potential to speed the economic development process especially in the developing countries. Thus, for a long time, accounting has been seen by many as a product of its environment and as such it reflects the economic, political. Social and cultural environments of various countries. However, with the current economic globalization trend, accounting is certain to play a pivotal role at the global level to facilitate free movement of capital and goods among different nations of the world. This is because of its function as the language of business. In view of this many countries and companies across the world have adopted the international financial reporting standards (IFRSs) at their own initiative.

This study seeks to investigate implantation of the IFRSs by a sample of 41 private companies and state-owned enterprises in UAE. The selected companies come form different industries are mostly of large and medium size and some of them are listed on the stock exchange of Dubai and Abu Dhabi. The majority of the CEOs of the participating companies have expressed awareness of the importance of the IFRSs. Moreover, all the listed companies and the commercial banks have adopted these IFRSs. Most of these companies

* This Research was Received in July 2005, and Accepted for Publishing in Sept. 2005.



مجلة السودان للإدارة والتنمية



مجلة علمية تعنى بقضايا التنمية
الادارية والاقتصادية والاجتماعية

رئيس التحرير

الاستاذ الدكتور محيى الدين صديق عبد الله
مدير عام اكاديمية السودان للعلوم الادارية

تصدرها

اكاديمية السودان للعلوم الادارية
ص.ب: 2003 الخرطوم
جمهورية السودان

ملخصات الرسائل الجامعية





دورية متخصصة في مجال العلوم الادارية
تصدر عن معهد الإدارة العامة - مسقط - سلطنة عمان

ص.ب: ١٩٩٤ روي - الرمز البريدي ١١٢ - برقيا معهدارة
البريد الالكتروني: ICS٩٩@gto.net.om - فاكس: ٦٠٢٠٦٦
تليفون: ٦٠٢٣٨٦/٦٩٩٠٠٨/٦٠٢٢٥٢

أهداف الدورية

- نشر الفكر الإداري، وتدعيم جهود التنمية الإدارية على المستوى المحلي والخارجي.
- توطيد الصلات العلمية بين المعهد والمؤسسات العلمية المماثلة والمتخصصة داخل السلطنة وخارجها.
- تدعيم حركة البحث العلمي بنشر البحوث والدراسات المكتبية والميدانية في المجال الإداري، وتعميم نتائجها على المتخصصين والمهتمين من الأفراد والمؤسسات.
- المساهمة في دراسات خطط وبرامج وإنجازات التنمية الإدارية بسلطنة عمان، وتسليط الضوء على القضايا والتحديات المعاصرة عملاً على دعم هذه التجربة والتعريف بها.

شروط النشر

- أن يكون العمل العلمي ذا علاقة وثيقة بالتنمية الإدارية.
- أن تكون المادة العلمية أصيلة ولم يسبق نشرها من قبل أو تقديمها إلى أية جهة أخرى.
- أن تكون المادة العلمية مطبوعة (أصل) ومرفق بها قائمة المراجع المستخدمة، والملاحق الأساسية، واستمارات الاستقصاء للدراسات الميدانية. ويكون إجمالي عدد صفحات الموضوع في حدود ٣٠ صفحة مطبوعة على (A٤).
- تخضع الأعمال العلمية للتحكيم العلمي ويحق لهيئة التحرير ادخال بعض التعديلات الضرورية على الأعمال العلمية المجازة للنشر.
- أن تعتمد الأسس العلمية المتعارف عليها في اعداد وكتابة الأعمال العلمية وتوثيق المراجع والمصادر وتكون المراجع حديثة.
- تصرف مكافأة رمزية للباحث عن البحوث والدراسات والمقالات المنشورة مع نسختين من العدد. كما يحصل معدو التقارير ومراجعات الكتب على نسخة واحدة من العدد الذي تم النشر به.

عزيزي القارئ ..

- تعرف على قضايا التنمية الإدارية من خلال الاشتراك في دورية «الإداري».

قسيمة الاشتراك

الاشتراك السنوي

- للأفراد: ٨ ريالات عُمانية.
- للمؤسسات والجهات الحكومية: ٢٠ ريالاً عُمانيا.

الاسم: ....

العنوان: ....

نظام التكلفة حسب الأنشطة (ABC)
مع دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية في سورية*

الدكتورة / منـــى خالــد فرحــات
قسم المحاسبة
كلية الاقتصاد – جامعة تشرين
الجمهورية العربية السورية

يُعــد نظام التكاليف جزءاً من نظام المعلومات في الوحدات الاقتصادية، حيث يقدم معلومات التكلفة اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، ومنها: القرارات المتعلقة بالتسعير، وتحديد المزيج السلعي، وتقويم أداء العاملين، وتعتمد مدى دقة هذه القرارات على مدى دقة المدخلات من المعلومات التـــي يقدمهـــا هذا النظام. ولا يمكن إغفال دور نظام المعلومات في: دعم موقف الشركة التنافسي، وضمان استمراريتها في السوق.

ويُطـــبق نظام التكاليف التقليدي بشكل واسع، ويُعرف هذا النظام بنظام التكاليف المعتمد على الحجـــم Volume – Based Costing System، حيث تُخصّص التكاليف غير المباشرة بالاعتماد علـــى مســـببات تكلفـــة Cost Drivers تعتمد على الحجم (مثل: عدد ساعات التشغيل الآلي، وعدد ســـاعات العمل المباشر)، وإن هذه المسببات لا تعكس العلاقة السببية لاستهلاك المنتجات والخدمات للموارد المتاحة.

ونبّهت العديد من الدراسات إلى مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة، وأهمية تطوير نظم التكاليف، والتركيز على إدارة التكلفة، من أجل تخفيض التكاليف، وتحسين الأداء.
(Arora, 1994- P.205; Frank et. al., 1989)

وقـــد تضـــافرت عدة عوامل نبهت إلى حاجة الوحدات الاقتصادية لتبني نظام تكاليف كفء يبيـــن: تكلفة الأنشطة المنجزة، وتكلفة الجودة، وتكلفة وربحية كل من المنتجات والخدمات المقدمة، والزبائن ومناطق التسويق وقنوات التوزيع المختلفة، ونذكر من هذه العوامل:

---

* أجيزت هذه الرسالة في 2004/5/20 من قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد – جامعة دمشق، تحت إشراف الأستاذ الدكـــتور / حســـين القاضـــي أستاذ المحاسبة في جامعة دمشق. ومشاركة الأستاذ الدكتور / أحمد حسين، أستاذ المحاسبة الإدارية ونظم المعلومات في جامعة الإسكندرية – مصر.

1- تتصــف بيئة اليوم بالمنافسة الشديدة- المحلية والدولية- بين الشركات الصناعية والخدمية على حد سواء، بسبب: الانفتاح الكبير في التجارة الدولية، وتسابق الشركات لكسب رضاء الزبائن من خلال تقديم منتجات وخدمات متنوعة بتكلفة منخفضة وجودة عالية.

2- ظهــر ما يعرف بمفهوم "خدمة العميل"[1]، وتبيّن للشركات: أهمية الاستماع إلى الزبائن ومعرفة حاجــاتهم ورغباتهم، والعمل على رفع مستويات الخدمة، وجعل خطوط المنتج انسيابية، ووضع تصميمات المنتج بالانسجام مع رغبات الزبائن من أجل زيادة الأرباح.
(Gouillart & Sturdivant, 1994- pp. 117-123)

3- ظهــر ما يعرف بمفهوم "الإدارة الاستراتيجية"، الذي يُعرّف بأنه: عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بــنمو المنشــأة وربحيــتها فــي الأجــل الطويل، من أجل: دعم الاستراتيجية التنافسية للمنشأة، والمساعدة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية (عربي، 1999- ص 169-223).

ويقصد بالاستراتيجية التنافسية: (السكري، 1998- ص 342)

- اســتراتيجية التفوق في مجال التكلفة Cost Leadership Strategy: أي: تقديم منتجات وخدمات بتكلفة منخفضة مع المحافظة على الجودة.
- استراتيجية تميّز المنتج Differentiation Strategy: أي تقديم منتجات وخدمات متميزة على المنتجات والخدمات المماثلة من حيث: الجودة، أوالسعر، أو التقانة.
- اســتراتيجية التركــيز: أي التركــيز علــى خط إنتاجي معين، أو سوق معينة، أو عملاء معينين، مما يساعد على تلبية احتياجات العملاء بكفاءة أكبر وتكلفة أقل.

4- اتجــه الاهــتمام نحو إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management، وأصبح ينظر إلى الجودة على أنها تمثل: التكلفة المنخفضة، والإنتاجية المرتفعة، والعيوب الصفرية، والميزة التنافسية Competitive Advantage، والســلامة المهنــية، والروح المعنوية المرتفعة والتثقيف المستمر للعامليــن، ورضاء المستهلك، وحصة سوقية أكبر، وبالتالي أرباح مرتفعة. ولم يعد ينظر إليها من تلك الزاوية الضيقة، على أنها: أسلوب اختبار وفحص نهائي. (عربي، 1997 – ص 213).

---

(1) يُقصد بمفهوم خدمة العميل: "مجموعة من الأنشطة التي ينتج عنها تحسين الخدمة المقدمة للعملاء، أي: الأنشطة التــي تؤدي إلى تقديم السلعة في الوقت والمكان المناسبين للعميل، إضافة إلى الأنشطة التي تتم بعد البيع، مثل: تدريب العميل على استخدام المنتج". وتعد خدمة العميل جزءاً مكملاً للاستراتيجية التسويقية. (عرفة، 1999 ص ص 227 – 231).

وأصبح يُنظر أن كلاً من: التكلفة والجودة والزمن والابتكار، يمثل عوامل النجاح الأساسية من أجل ضمان استمرار الوحدات الاقتصادية.

وتتركز أهم الانتقادات التي تعرض لها نظام التكاليف التقليدي في النواحي التالية:

- الهدف من النظام.
- توقيت البيانات وتشوهها.
- عدم مناسبة المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية وتقويم الأداء.

ففي عام 1903 صُمم نظام التكاليف التقليدي المعياري من قبل G. Charter Harrison، وفي عام 1925 طُورت معظم التطبيقات المستخدمة هذه الأيام. ويمكن نسب هذا الركود في تطوير نظام التكاليف إلى: أنه يتم الطلب على بيانات التكلفة من أجل إعداد تقارير المحاسبة المالية، ويتم إغفال أهمية هذه البيانات من أجل: تلبية حاجة الإدارة، وتوفير البيانات اللازمة لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية. (Drury, 1992- pp. 796-797)

كانت معلومات التكلفة التي يقدمها نظام التكاليف التقليدي كافية لتلبية حاجات إعداد التقارير المالية، وكانت تكلفة الاحتفاظ بنظامين لمحاسبة التكاليف– الأول: من أجل الوفاء بأغراض إعداد التقارير المالية الخارجية، والثاني: للوفاء بالأغراض الإدارية الداخلية– مرتفعة، لذلك لم ترَ الشركات أي داعٍ للاحتفاظ بنظامين لمحاسبة التكاليف، وذلك بسبب انخفاض تكلفة الفرصة الضائعة الناتجة عن عدم استخدام نظام تكاليف يقدم معلومات تكلفة أكثر دقة وأكثر تفصيلاً. (Grover & Akers, 1987- p. 59)

لكن لم يعد نظام التكاليف التقليدي ملائماً للتطبيق في بيئة اليوم، التي تتصف بالتحول من نظام الإنتاج اليدوي إلى الميكانيكي إلى المؤتمت إلى تطبيق السيبرنتيك.

وإن اتجاه الشركات الصناعية إلى استخدام نظم التصنيع المتكاملة باستخدام الحاسب Computer - Integrated Manufacturing Systems (CIMS)، أدى إلى حدوث تغير جوهري في بنية التكلفة، حيث يتم تنسيق ومراقبة تدفق المواد والعمالة والتكاليف غير المباشرة من خلال الآلات المؤتمتة في المصنع. وتتضمن هذه النظم ما يلي: (Lewis, 1995- p. 100)

- التصميم بمساعدة الحاسب Computer-Aided Design.
- التصنيع المؤتمت باستخدام الحاسب Computer- Automated Manufacturing.
- نظام التصنيع المرن(1) Flexible Manufacturing System.
- إدارة الإنتاج والمخزون Production & Inventory Management.

مما أدى إلى ازدياد أهمية التكاليف غير المباشرة، وانخفاض نسبة تكلفة العمالة المباشرة إلى التكلفة الكلية للمنتج، وحدوث تشوهات في بيانات التكلفة المحسوبة وفقاً لنظام التكاليف التقليدي.

ويقتصـــر اهتمام نظام التكاليف التقليدي على تقييم المخزون، وبيان تكلفة البضاعة المباعة، للوفاء بأغراض إعداد القوائم المالية الخارجية وقوائم الضريبة، ولا يركز على الوفاء بحاجة الإدارة إلى المعلومات التفصيلية المتعلقة بكل منتج.

هـــذا ولا يمكـــن اســـتخدام نظـــام تكالـــيف وحيد من أجل أداء ثلاث وظائف أساسية هي: (Kaplan, 1988)

1- تقييم المخزون، وبيان تكلفة البضاعة المباعة.

2- الـــرقابة علـــى العملـــيات، وتقديم تغذية راجعة للمديرين حول الموارد المستهلكة (مثل: العمالة، والمواد، ومستوى الطاقة، والتكاليف غير المباشرة) خلال الفترة.

3- قياس تكلفة كل منتج على حده.

وبمـــا أن بيانات التكلفة المحسوبة وفقاً لنظام التكاليف التقليدي هي متأخرة جداً ومجمعة جداً ومشـــوهة جـــداً، فهي غير مناسبة لاتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بالتخطيط والرقابة على التكلفة، وتحســـين الإنتاجـــية، والتســـعير، وطـــرح منتجات جديدة، واستبعاد المنتج، وتقويم أداء المديرين. (Johnson & Kaplan, 1987- pp. 22-30)

وفـــي مســـح قامت به إحدى كبريات شركات التدقيق في العالم سنة /1989/ على عينة من الشركات الأمريكية، تبين ما يلي: (محمد، والكخن، 1997- ص 621)

---

(1) "هو سلسلة من عمليات التصنيع المراقبة بوساطة الحاسوب التي يمكن تعديلها بسهولة، من أجل صنع عدة أنواع من المنتجات". (Delaney, 1998- p. 53)

- يُحسب معدل تحميل التكاليف غير المباشرة بالاعتماد على مسببات تكلفة تعتمد على الحجم، مثل: تكلفة العمل المباشر، وعدد ساعات العمل المباشر، وعدد ساعات تشغيل الآلات، وعدد الوحدات المنتجة، وتكلفة المواد المباشرة.
- تستخدم أكثر من (70%) من شركات العينة أكثر من أساس تحميل واحد، لأنها تدرك خطأ الاعتماد على أساس تحميل وحيد.

ووفقاً لنظام التكاليف التقليدي يتم تقييد النظرة إلى تكلفة المنتج على أنها تتضمن فقط التكاليف المتعلقة بالإنتاج، ولا تُخصّص تكاليف البيع والتسويق والتكاليف الإدارية للمنتجات، ولم يعد ذلك ملائماً في بيئة اليوم التي تتصف بارتفاع تكاليف البيع والتسويق والتكاليف الإدارية، نتيجة الاهتمام بتطبيق برامج الجودة الشاملة، والاهتمام بالبيئة، والسعي للحصول على رضاء الزبون.

مما سبق يتبين: عدم إمكان الاعتماد على المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف التقليدي، من أجل دعم جهود تخفيض التكلفة، وتحسين الأداء.

كما يتبيّن ضرورة استخدام نظام تكاليف جديداً، يدعم عملية اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، ويساعد على:

- إدارة التكلفة.
- ترشيد توزيع الموارد المتاحة.
- التركيز على الزبون.
- دعم الاستراتيجية التنافسية.
- دعم عملية التحسين المستمر(1) Continuous Improvement (عن طريق إدارة الجودة الشاملة).

---

(1) التحسين المستمر هو أساس إدارة الجودة الشاملة، إنه: عملية غير منتهية تعني التحسين باستمرار، وتنظر إلى العمال على أنهم خبراء لأن لديهم معرفة مفصلة عن طريقة العمل، ويتم الاعتماد عليهم لتحسين العملية. وتُشكل فرق العمل من العمال، وتنحصر مهمة المديرين والمشرفين في الإشراف على الفريق للتأكد من أن لديه الموارد اللازمة للقيام بمهمته. (Cordon, 1997- p. 309)

- دعم عملية التحسين غير المستمر (عن طريق إعادة هندسة العملية Process Reengineering).

فــي أواخــر الثمانينات من القرن العشرين قدمت دراسة Cooper & Kaplan (1988-b) نظــام تكلفــة جديد يسمى نظام التكلفة حسب الأنشطة Activity– Based Costing (ABC)، من أجل: حل مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة، وتوفير بيانات تكلفة أكثر دقة من أجل دعم موقف الشركة التنافسي.

وبيّنــت هذه الدراسة أن نظام ABC يرتكز على فكرة مفادها: أن أنشطة الشركة كافة تدعم إنــتاج البضــائع والخدمــات وتســليمها، ويجب تتبع تكلفة الموارد للأنشطة، وتتبع تكلفة الأنشطة للمنتجات، وبذلك تُحوّل معظم التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة.

هذا ويعد نظام ABC أحد الابتكارات الهامة في مجال محاسبة التكاليف.

وبالرجوع إلى تجارب العديد من الشركات التي تبنت تطبيق نظام ABC، اتضح للباحثة أن تطــور هذا النظام قد مرّ بعدة مراحل، ففي حين اقتصر تطبيقه لأول مرة في حدود المصنع، إلا أن ذلك التطبيق توسع خارج حدود المصنع ليشمل مستوى الشركة ككل، كما تم التحول من نظام ABC إلى نظام الإدارة حسب الأنشطة Activity- Based Management (ABM).

ويعــد نظــام ABC جزءاً من نظام ABM، حيث يُعتمد على المعلومات التي يقدمها نظام ABC من أجل: تحسين الأداء، ودعم الميزة التنافسية. ويُستخدم مصطلح إدارة التكلفة حسب الأنشطة Activity- Based Cost Management (ABC/M) للإشارة إلى نظام ABM.

كمــا طــبّق "نظام إدارة التكلفة والأداء المتكامل" Integrated Cost and Performance Management System (ICPMS)، حيــث تم تكامل نظام ABC مع النظم الأخرى المستخدمة في المنظمة.

انتشــر تطبيق نظام ABC/M في العديد من دول العالم، ففي الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1992 طُبّق نظام ABC/M في أقل من 100 منظمة، وفي عام 1998 طُبّق هذا النظام في أكثر من 20000 منظمة. (Kolb & Donnelly, 1999- p. 20)

وبــدأ تطبــيق نظام ABC في الشركات الصناعية الكبرى، وبعد ذلك انتشر تطبيقه ليشمل العديــد مــن المنظمات الخدمية ومنظمات القطاع العام. إذ لم تكن المنظمات الخدمية تهتم بتخفيض

التكاليف، وتحسين الجودة وكفاءة أداء العمليات، وذلك لأنها كانت تعمل في بيئة خالية من المنافسة، وكان أغلبها مملوكاً من قبل الحكومة، مثل الشركات التي تعمل في قطاع النقل والبنوك. لكن مع تعرض المنظمات الخدمية للمنافسة، ظهرت الحاجة إلى فهم تكلفة الخدمات المقدمة، وتكلفة الزبائن، والاهتمام بتحسين الجودة وكفاءة أداء الأنشطة، وترشيد توزيع الموارد. وتعد الشركات الخدمية المرشح المثالي لتطبيق نظام ABC.

هذا وقد أكدت الباحثة على ضرورة الاستفادة من تجارب الدول الأخرى في مجال محاسبة التكاليف، وأهمية إلقاء الضوء على نظام ABC، وبيان المنافع المحتملة من استخدامه، من أجل تحسين نظم محاسبة التكاليف المستخدمة في وحداتنا الاقتصادية، وذلك انطلاقاً من أهمية نظام محاسبة التكاليف في تقديم بيانات التكلفة المناسبة من أجل اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

مشكلة البحث:

تعد الشركتان العامتان لمرفأي اللاذقية وطرطوس شركتين عامتين خدميتين تتبعان لوزارة النقل، وتقوم هاتان الشركتان بخدمة عمليات تناول البضائع الواردة والصادرة بحراً عن طريق مرفأي اللاذقية وطرطوس، وما يتبع ذلك من خدمات تقدم للبضائع والسفن التي تنقل هذه البضائع، كما تقدم خدماتهما للسفن السياحية التي تؤم مرفأي اللاذقية وطرطوس.

وبالعودة إلى نظام محاسبة التكاليف النوعي، الذي أعتمد تطبيقه في هاتين الشركتين من قبل اللجنة الاستشارية للنظام المحاسبي الموحد بتاريخ 1986/4/5، اتضح للباحثة أنه يعتمد على استخدام أسس تخصيص تعتمد على الحجم (مثل: عدد العاملين)، ولا يبين تكلفة الأنشطة المنجزة أو الخدمات المقدمة، على الرغم من أهمية ذلك من أجل: تحسين عملية اتخاذ القرار، وتوجيه جهود تخفيض التكاليف.

كما تبيّن أن هذا النظام يأخذ بنظرية التكاليف الإجمالية، حيث لا يفصل تكلفة الطاقة غير المستغلة في بند مستقل، على الرغم من أهمية معرفة نسب استغلال الطاقات المتاحة (من: عمال تناول البضائع، وأرصفة، ومخازن، ووسائل نقل برية، ووسائل نقل بحرية)، مما يؤدي إلى: تشوه بيانات التكلفة، وبطء عملية اتخاذ القرار.

وقد بينت إحدى الدراسات أهمية اتخاذ القرارات المتعلقة بتسعير خدمات ومرافق الموانئ البحرية، بالاستناد إلى: بيانات التكلفة، والاستخدام الأمثل للطاقات المتاحة، وأهمية عدم النظر إلى أن

الميناء يشكل مصدراً للإيرادات العامة وإغفال دوره في خدمة التجارة الخارجية. (اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا- 1993)

وبهدف منح المرونة لإدارة هاتين الشركتين أعتمد تطبيق مبدأ الإدارة بالأهداف، ومُنحت هاتين الشركتين الصلاحيات كافة التي من شأنها تحسين الأداء، وتخفيض التكاليف.

وتم التأكيد على مسؤولية هاتين الشركتين في مجال: العمل على التشغيل الأمثل للطاقات المتاحة، وترشيد الإنفاق ولاسيما خارج المفاصل الإنتاجية، وتخفيض زمن الدورة الإنتاجية للسفينة، وذلك من خلال: رفع كفاءة العاملين، وإعادة توزيع اليد العاملة بما يخدم تحقيق أهداف الشركة. وتم التأكيد على ضرورة تطوير نظم التكاليف الفعلية والمعيارية. (القرار رقم /5011/ الصادر عن رئاسة مجلس الوزراء).

وبهدف رفع سوية الخدمات المقدمة، سُمح لإدارة هاتين الشركتين باعتماد مبدأ فصل الإدارة عن الملكية في المشاريع الاستثمارية والخدمية العائدة لهما، وسُمح لهما بإعطاء جهات محلية أو عربية أو أجنبية حق إدارة بعض مرافق المرفأ أو أقسامه أو أرصفته ومنشآته، بما يحقق توفر خدمات متطورة تشجع الشركات والخطوط الملاحية وأصحاب السفن على ارتياد المرافئ السورية. (الأسباب الموجبة لاعتماد مبدأ فصل الإدارة عن الملكية في الشركتين العامتين لمرفأي اللاذقية وطرطوس).

ترى الباحثة أهمية تطبيق نظام ABC في هاتين الشركتين، وأن هذا النظام يشكل ركيزة أساسية لتطبيق مبدأ الإدارة بالأهداف، ومبدأ فصل الإدارة عن الملكية، لأنه: يقدم البيانات المتعلقة بأماكن وجود طاقة فائضة، وأماكن وجود عجز في الطاقة على مستوى كل نشاط على حده، كما يساعد على: بيان الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة، وإعادة ترشيد توزيع الموارد، وتوجيه جهود تخفيض التكاليف.

هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلى إلقاء الضوء على نظام ABC، بصفته نظام تكاليف جديداً صُمّم أصلاً للوفاء بحاجة الإدارة إلى المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، ومن أجل: دعم الاستراتيجية التنافسية، ودعم جهود التحسين المستمر، ودعم التحسين غير المستمر.

ولن يتم التوسع في الحديث عن أساليب إدارة التكلفة الحديثة الأخرى، إلا بما يخدم الهدف من هذا البحث.

وسيتم الإجابة عن الأسئلة التالية:

- هــل هــناك حاجة إلى استخدام نظام تكاليف جديداً، أم يمكن الاكتفاء بالقيام بمجرد تعديل لنظام التكاليف التقليدي المستخدم؟
- ما المقصود بنظام ABC، وما هي مجالات تطبيقه؟
- ما هي مراحل تطور نظام ABC؟
- ما هي المقومات الأساسية لنظام ABC؟
- ما هي شروط تطبيق نظام ABC؟

كما سيتم التحقق من صحة الفرضيتين التاليتين:

الفرضية الأولى: لا يمكــن الاســتناد إلى البيانات التي يقدمها نظام التكاليف المستخدم في الشركتين العامتين لمرفأي اللاذقية وطرطوس من أجل اتخاذ القرارات الإدارية.

الفرضية الثانية: الحاجة إلى تطبيق نظام تكاليف جديداً مؤتمتاً في هاتين الشركتين.

كمــا يهــدف البحث إلى إعداد نموذج ABC يمكن تطبيقه في كل من الشركتين العامتين لمرفأي اللاذقية وطرطوس، بحيث يجسّد نظرة الباحثة نحو نظام ABC، وأهم القضايا التي يجب الاهــتمام بهــا، بمــا يــتوافق مع وجهة نظر بعض الدراسات السابقة، ويتعارض مع وجهة نظر دراسات أخرى.

وســيتم التحقق من منافع تطبيق نظام ABC في هاتين الشركتين، والمتمثلة في دقة حساب التكلفة، وتوجيه جهود تخفيض التكاليف، وتحسين الأداء، وترشيد توزيع الموارد المتاحة.

منهج البحث:

لتحقيق هدف البحث اتّبع منهج خليط بين المنهج الاستنباطي، والمنهج الاستقرائي.

ففــي الفصول الأربعة الأولى اتّبع المنهج الاستنباطي، وتم الرجوع إلى العديد من الدراسات الــنظرية المــتعلقة بــنظام ABC، مــن أجل بيان مفهوم نظام ABC، ومراحل تطوره، ومقوماته الأساســية. كمــا تم القيام بدراسة تحليلية للنماذج المختلفة المتعلقة بنظام ABC، من أجل بيان نقاط التشــابه والاخــتلاف بين هذه النماذج. كما تم الاطلاع على تجارب العديد من الشركات التي تبنت تطبــيق نظام ABC، من أجل بيان مجالات تطبيق هذا النظام، ومنافع ذلك التطبيق، والتعرف على أهم الشروط التي يجب توفرها للتحقق من مدى ملاءمة هذا النظام للشركة المعنية.

وفي الفصل الخامس اتّبع المنهج الاستقرائي، من أجل التحقق من إمكان تطبيق نظام ABC في الشركات العاملة في قطاع الموانئ بشكل عام، وفي الشركتين العامتين لمرفأي اللاذقية وطرطوس بشكل خاص.

ومن أجل التحقق من صحة فرضيتي البحث، تم القيام بدراسة تحليلية انتقادية لنظام التكاليف المستخدم في هاتين الشركتين، وتم تحليل بيانات التكلفة الواردة في حسابات مراكز التكلفة العائدة لهاتين الشركتين خلال الفترة الزمنية (2000-2002)، وتمت العودة إلى عدد من أوامر الصرف العائدة للشركة العامة لمرفأ اللاذقية.

وتم اللجوء إلى استخدام أسلوب إستمارة الاستبيان، من أجل تعزيز النتائج التي توصلت إليها الباحثة، وبيان مدى إدراك العاملين لأهمية تغيير نظام محاسبة التكاليف.

وقامت الباحثة بوضع نموذج يلائم طبيعة عمل هاتين الشركتين، وبسبب عدم وجود قواميس نشاط معيارية فيما يتعلق بالمرافئ، تم اللجوء إلى أسلوب الزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية مع المعنيين في هاتين الشركتين، من أجل التعرف على الأنشطة المنجزة والمهمات التي يتضمنها كل نشاط، من أجل وضع قاموس للنشاط.

وقامت الباحثة بإضافة العديد من المفاهيم من أجل تكييف نظام ABC حسب طبيعة عمل هاتين الشركتين، ومن خلال هذا النموذج قامت الباحثة بتطوير نظام ABC من خلال:

- توسيع البنود التي تدخل ضمن تكلفة الموارد.
- التمييز بين تكلفة المرض العرضي وتكلفة المرض المهني، عند حساب تكلفة العمالة.
- التمييز بين تكلفة الصيانة الدورية وتكلفة الصيانة الطارئة، عند حساب تكلفة الموارد غير المتعلقة بالعمالة، مثل: الآليات، والتجهيزات.
- التمييز بين تكلفة الطاقة غير المستغلة الاحتياطية، وتكلفة الطاقة غير المستغلة الفائضة.

وتم بيان كيفية حساب كل من: تكلفة النشاط، وتكلفة الطاقة غير المستغلة الاحتياطية، وتكلفة الطاقة غير المستغلة الفائضة، وتكلفة الخدمات المقدمة.

هيكــل البحــث:

يُقســـم البحــث إلى: مقدمة وخمسة فصول، وتُعرض في نهاية البحث: النتائج والتوصيات، وملحق يبين قائمة إستمارة الاستبيان، وقائمة بالمصطلحات العلمية المعتمدة، والمراجع.

تــم في الفصل الأول بيان المرحلة الأولى من تطور نظام ABC، والتي تتمثل في استخدامه مــن أجــل الحصــول علــى بيانات تكلفة أكثر دقة من البيانات التي يقدمها نظام التكاليف التقليدي. وعُرضت أهم القضايا التي استند إليها، وأهم الاختلافات بين هذا النظام ونظام التكاليف التقليدي، وتم الاطلاع على العديد من النماذج التي وضعها الباحثون فيما يتعلق بتطبيق نظام ABC، وأُلقي الضوء علــى أهم الانتقادات التي وُجهت له، والتي ساهمت في تطويره وتلافي العيوب التي اتصف بها في هذه المرحلة من مراحل تطوره.

وركــز الفصل الثاني على بيان المرحلة الثانية من تطور نظام ABC، حيث يُنظر إليه على أنه جزء من نظام الإدارة حسب الأنشطة، وتم الاستفادة من البيانات التي يقدمها من أجل دعم عملية التحسين المستمر. وبُيّنت تجارب بعض الشركات الصناعية والخدمية التي تبنت تطبيق نظام ABC، والمنافع التي جنتها من ذلك التطبيق.

وركــز الفصل الثالث على بيان المرحلة الثالثة من تطور نظام ABC، والمتمثلة في تكامل نظام ABC مع بقية النظم المستخدمة في المنظمة، وذلك من أجل الاستفادة من المنافع كافة المرجوة من تطبيق نظام ABC/M.

وركز الفصل الرابع على بيان أهم الأمور الواجب أخذها في الحسبان قبل البدء بتطبيق نظام ABC، مــن أجــل ضــمان التطبــيق الناجح لهذا النظام، وبُيّنت الأسباب الكامنة وراء فشل بعض الشركات في تطبيق نظام ABC، وذلك من أجل الاستفادة من تلك التجارب.

وركــز الفصــل الخامس على تقويم نظام التكاليف المستخدم في الشركتين العامتين لمرفأي اللاذقــية وطــرطوس، والتحقق من توفر شروط تطبيق نظام ABC، وبيان نموذج ABC المقترح تطبيقه من قبل الباحثة في هاتين الشركتين، والتحقق من المنافع المرجوة من هذا التطبيق.

توصيـــات البحـــث:

لا بد من القيام بخطوات جادة من أجل تحسين نظم التكاليف المطبقة في جهات القطاع العام بما يكفل تحسين عملية اتخاذ القرار، وتحسين عملية الرقابة على التكلفة، بخاصة بعد إثبات فشل نظم التكاليف التقليدية في تقديم البيانات الملائمة لعملية اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

بمـــا أن نظام التكاليف المستخدم في الشركتين العامتين لمرفأي اللاذقية وطرطوس قد أثبت فشله كنظام يمكن الاستناد إليه للحصول على معلومات تكلفة دقيقة والرقابة على التكلفة، لذلك توصي الباحثة بالإسراع في تبني تطبيق نظام ABC كنظام يدعم عملية اتخاذ القرارات.

إن سعي الشركتين المذكورتين إلى أتمتة العمل، واستخدام الحاسوب بشكل واسع، وبناء قاعدة معلومات شاملة، يمثّل تربة خصبة وأساساً متيناً يمكن الاستناد إليه من أجل تطبيق نظام ABC.

إن اســتخدام قــاموس نشاط معياري في هاتين الشركتين، يمكّن من الرقابة على التكلفة من خلال إتاحة إمكانات المقارنة بين البيانات التابعة لهما، مما يسهم في دعم جهود التحسين المستمر.

لا بــد مــن الأخذ في الحسبان أن تطبيق نظام ABC لا يعد سلاحاً فعالاً للتخلص من جميع المشكلات التي تواجه العمل، بل إنه أداة لتوجيه الانتباه إلى أماكن وجود الخلل، وهو ليس أداة لاتخاذ القرار، ولا بد من القيام بدراسات خاصة من أجل اتخاذ القرار.

مثلاً، إنه يوجه النظر إلى أماكن وجود مورد مقيد، ولا بد من القيام بدراسات خاصة لدراسة السبل الكفيلة باستبعاد القيود، كما إنه يوجه النظر إلى أماكن وجود طاقة غير مستغلة فائضة، ولا بد مــن القيام بدراسات خاصة من أجل اتخاذ القرار الذي يضمن تحويل هذه الطاقة إلى طاقة منتجة أو العمل على استبعادها.

عــند تطبيــق نظـــام ABC في قطاع الموانئ، لا بد من التمييز بين تكلفة العلاج والدواء المقدميــن للعامل نتيجة إصابته بمرض عادي، وتكلفة العلاج والدواء المقدمين للعامل نتيجة إصابته بمرض مهني أو مرض طارئ.

عــند تطبيق نظام ABC في قطاع الموانئ، لا بد من التمييز بين تكلفة الطاقة غير المستغلة الاحتياطية، وتكلفة الطاقة غير المستغلة الفائضة، ويساعد ذلك على اتخاذ القرارات المتعلقة باستبعاد الطاقة غير المستغلة الفائضة، أو توظيفها في مجالات أكثر إنتاجية.

عند تطبيق نظام ABC في قطاع الموانئ، لا بد من التمييز بين مصاريف الصيانة الدورية، ومصـــاريف الصيانة الطارئة، وعدم تحميل مصاريف الصيانة الطارئة للخدمات المقدمة، لأنها تمثل الهدر وعدم الكفاءة.

تُعـــدّ هـــذه الدراســـة مساهمة في تطبيق نظام ABC في الشركتين العامتين لمرفأي اللاذقية وطرطوس، وإن أتمتة العمل في هاتين الشركتين قد يؤثر على الهيكل التنظيمي، وآلية توزيع العمل، لذلـــك توصي الباحثة بالتمهل في تطبيق نظام ABC ريثما يتم الانتهاء من أتمتة العمل، وبناء قواعد البيانات، ويسهّل ذلك ضمان التطبيق الفعال لهذا النظام.

لا بد من تحديث نظام ABC والتأكد من سلامته على أساس مستمر، حيث قد تتغير الأنشطة ومسبباتها ومقدار مسبب التكلفة مع مرور الزمن، وذلك بسبب إضافة أنشطة جديدة أو استبعاد بعض الأنشطة، أو تطبيق برامج الجودة الشاملة.

المجلة العربية للإدارة

- مجلة علمية نصف سنوية محكمة ، صدر العدد الأول منها فى شهر كانون الثانى - يناير - 1977 .
- تهدف المجلة إلى نشر الفكر الإدارى المعاصر وتعزيز الإتجاهات الحديثة فى الإدارة، وإثراء التجارب الإدارية العربية بها ، من أجل دعم المسيرة الإدارية الشاملة فى الوطن العربي.
- تعنى المجلة بنشر البحوث والدراسات والترجمات التى تعالج قضايا الإدارة ومشكلات التنمية الإدارية العربية - وتفاعلها مع التجارب العالمية المماثلة، وتقدم الحلول والمقترحات المناسبة لها .

- قيمة الإشتراك السنوى للأفراد (30) دولاراً أمريكياً . - قيمة الأشتراك السنوى للمؤسسات (50) دولاراً أمريكياً.	داخل وخارج جمهورية مصر العربية (شاملة أجور البريد)

ملاحظات

☐ الرجاء إستكمال المعلومات المطلوبة بظهر هذه البطاقة ، وإرسالها إلى عنوان المنظمة التالى

ص.ب. 2692 - بريد الحرية - مصر الجديدة - القاهرة - جمهورية مصر العربية

☐ إن عدم إعادة البطاقة إلى المنظمة، سوف يضطرها اسفة إلى إلغاء العنوان من قائمة بريدها .

المجلة العربية للإدارة

مجلة نصف سنوية محكمة متخصصة فى التنمية الإدارية والعلوم الإجتماعية ذات العلاقة

تصدرها المنظمة العربية للتنمية الإدارية

المنظمة العربية للتنمية الإدارية
ص.ب 2692 - بريد الحرية
مصر الجديدة - القاهرة
جمهورية مصر العربية

تليفون : 202-2580006
202-4538934
فاكس : 202-4512799
e-mail: arado@arado org

قسيمة إشتراك

اسم المشترك (ثلاثياً): ....

عنوان المشترك (مفصلاً): ....

....

عدد النسخ المطلوبة (....................) سنة الإشتراك

مرفقاً طيا شيك مصرفى رقم (....................) تاريخ : / / 20

بمبلغ (....................) دولار أمريكى ((باسم المنظمة العربية للتنمية الإدارية))

استلمنا العدد .... لسنة

من

المجلة العربية للإدارة

☐ نرجو الإستمرار فى إرسال المجلة إلى العنوان المبين أدناه.

☐ نرجو إجراء التعديلات المدونة على العنوان أدناه .

موسوعة الإدارة العربية الإسلامية

المنظمة العربية للتنمية الإدارية

أهمية الموسوعة

لم تدرس الإدارة العربية الإسلامية بصورة شاملة، وهناك جوانب منها لم تبحث حتى الآن، كما أن كثيراً مما درس منها لم يتوافق مع مناهج البحث العلمي الرصين، من هنا جاءت الحاجة لسد الفراغ في المكتبة العربية الإسلامية، بحيث يتاح للقارئ العربي المهتم أن يطلع على التراث العربي الإسلامي في مجال الإدارة، وما يتصل بها من إدارة الحكم والسياسة والمال. وقد ارتأت المنظمة العربية للتنمية الإدارية أن تضع بين يدي المهتمين بالإدارة الحديثة والتراث العربي الإسلامي موسوعة علمية متكاملة في الإدارة العربية الإسلامية.

جاء ذلك لأن المنظمة العربية للتنمية الإدارية تدرك مدى افتقار المكتبة العربية إلى وجود نموذج للإدارة العربية الإسلامية، يمكن من خلاله بناء نظام إداري معاصر يسهم في دفع عجلة التنمية الإدارية، من منطلق أصالة التراث العربي الإسلامي ... فكرا وممارسة، فالأمم لا يمكن أن ترتقي في معارج الحاضرة دون فهم كامل لجذورها الماضية، وفهم حقيقي لإمكاناتها الحالية التي تساعدها على بناء مستقبل أكثر ازدهارا، كما أن الفكر الإداري العربي الإسلامي يمكن أن يكون مصدراً أساسيا يوضح مفاهيم ونظريات في الإدارة تستوعب واقع المجتمع العربي والإسلامي، وتستشرف آماله ... آملين أن يكون هذا، سبيلاً لإغناء الفكر العالمي.

إن أهمية الموسوعة تنبع من تناولها للتطور التاريخي للإدارة العربية الإسلاميه وواقعها في الفترات ما بين القرن الأول الهجري (السابع الميلادي)، والقرن الثالث عشر الهجري (التاسع عشر الميلادي)، بحيث تتناول الفكر الإداري العربي الإسلامي من حيث نشأته وتطوره وتنوعه، مع عدم إغفال الاستفادة من الأداء والدراسات الحديثة في الإدارة، لتوفر المجال لدراسات مقارنة بين مفاهيم الإدارة العربية الإسلامية والمفاهيم الحديثة.

ومن كل هذا ترجو المنظمة العربية للتنمية الإدارية بعد أن تحول حلمها - الذي بدأ في السبعينيات - إلى واقع عملي ملموس بخروج هذه الموسوعة إلى حيز الوجود أن تسهم في إبراز الدور العربي الإسلامي في الفكر الإداري، وأن توفر المجال للتفاعل مع الفكر الإداري المعاصر وإثرائه.

أهداف الموسوعة

إن هذه الموسوعة موجهة إلى المتخصصين من ممارسين وباحثين وخبراء في مجال الإدارة العامة وإدارة الأعمال والسياسة والاقتصاد والتراث العربي الإسلامي، والموضوعات ذات الصلة، وتهدف في مجملها لتحقيق ما يلي:

- التعريف بطبيعة الإدارة العربية الإسلامية ومكوناتها وقيمتها وإسهاماتها.
- توفير مصدر أساسي علمي لوضع مفاهيم أو نظريات في الإدارة تستوعب واقع المجتمع العربي والإسلامي، وتسهم في إغناء الفكر العالمي بمبادئ ونماذج إدارية جديدة.
- إثراء الفكر الإداري العربي الإسلامي بمفاهيم ومبادئ وممارسات تتمشى مع الإطار العام لمنطلقات التنمية الإدارية في الوطن العربي في هذا القرن.
- تمثل الموسوعة إضافة مهمة إلى الدراسات المتعلقة بالحضارة العربية الإسلامية.

محتويات الموسوعة

تتكون الموسوعة من أربعة عشر محوراً (موضوعاً رئيساً) تغطي جميع الموضوعات ذات الصلة بالعلوم الإدارية وأهداف الموسوعة، وقد تم إخراجها في سبعة مجلدات، يحتوي كل مجلد على محورين (موضوعين رئيسين)، روعي فيهما الانسجام والعلاقة التي تربطهما معا قدر الإمكان.

إقتناء الموسوعة

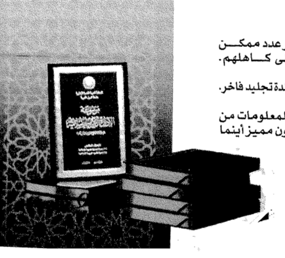
تم تحديد سعر بيع رمزي للموسوعة أقل من تكلفتها، بهدف إتاحة الموسوعة لأكبر عدد ممكن من الباحثين والمهتمين دون أن يشكل السعر عبئا على كاهلهم.

النسخة الورقية:

تقع الموسوعة في سبعة مجلدات من حجم قطع الوسط، ومكونة من 4250 صفحة، مجلدة تجليد فاخر.

النسخة الإلكترونية:

مكونة من C.D واحد مزود بمحرك بحث نصي بسيط يسمح باسترجاع المعلومات من الموسوعة بالبحث عن كلمة أو أكثر، وتظهر الكلمة المطلوبة في نصها بلون مميز أينما وردت بالموسوعة.



- سعر النسخة المطبوعة: (شامل أجور الشحن)
  - ☐ 100 $ للأفراد ☐ 200 $ للمؤسسات
- سعر النسخة الإلكترونية: (شامل أجور الشحن)
  - ☐ 50 $ للأفراد ☐ 150 $ للمؤسسات
- سعر تشجيعي لدعم الموسوعة: ☐ $1000

Special Issue in Accounting

ISSN1110-5453



ARAB JOURNAL OF ADMINISTRATION

Semi-annual Refereed Journal, Specialized in Administrative Development & Related Disciplines

Vol. 25 No. 2 2005



ISSUED BY:
ARAB ADMINISTRATIVE DEVELOPMENT ORGANIZATION (ARADO)
THE LEAGUE OF ARAB STATES
CAIRO - EGYPT